

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

L'Impôt sur le revenu en Iran

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 24 Mai 1937, à 13 h, 30

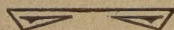
PAR

H. CHODJA-NIA

PRÉSIDENT : M. OUALID, Professeur.

SUFFRAGANTS : M. NOYELLE, Professeur.

M. PERROUX, Professeur.



PARIS
LES ÉDITIONS DOMAT-MONTCHRESTIEN
F. LOVITON & Cie

158-160, RUE SAINT-JACQUES

—
1937

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

**L'impôt
sur le revenu
en Iran**

A LA MÉMOIRE DE MON PÈRE

UNIVERSITÉ DE PARIS — FACULTÉ DE DROIT

L'Impôt sur le revenu en Iran

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 24 Mai 1937, à 13 h, 30

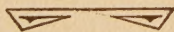
PAR

H. CHODJA-NIA

PRÉSIDENT : M. OUALID, Professeur.

SUFFRAGANTS : M. NOYELLE, Professeur.

M. PERROUX, Professeur.



PARIS

LES ÉDITIONS DOMAT-MONTCHRESTIEN

F. LOVITON & Cie

158-160, RUE SAINT-JACQUES

—
1937

* 30066



INTRODUCTION

La réforme de nos impôts directs, réalisée en partie pendant ces quatre dernières années, figurait à peu près dans tous les programmes des différents partis politiques à partir de la révolution de 1906, comme le soulignait le rapporteur de la commission des finances à la Chambre, à l'occasion de l'élaboration de la loi du 24 Azar 1313 sur la suppression de l'impôt foncier. Pourquoi donc ce retard dans la réalisation d'une réforme unanimement acceptée ? C'est qu'elle exigeait, comme conditions de son application, un gouvernement fort, un pouvoir central solidement organisé, dont notre pays ne fut doté qu'à partir de l'an 1925, avènement de S. M. I. Reza Chah Pahlavi. Nul doute que la volonté royale n'ait grandement facilité la réussite de cette œuvre, si intéressante pour notre avenir national.

Les Iraniens, qui avaient constaté les conséquences néfastes de la politique ruineuse de l'emprunt extérieur, en vigueur depuis près de trente ans, acceptèrent de bonne volonté les nouvelles charges fiscales. C'est ainsi que furent appliqués sans la moindre résistance des assujettis, tout d'abord l'impôt sur les Sociétés, le Commerce, etc. de l'an 1309, puis les impôts cédulaires établis par la loi du 29 Aban 1312, enfin l'impôt sur le revenu qui les remplaça un an plus tard. Ce sacrifice fiscal fut d'autant plus volontiers consenti que les dépenses correspondaient à des réalisations aussi nécessaires que bienfaisantes. C'était la sécurité pour tous, l'organisation de l'armée, la suppression de la capitulation, le grand programme de travaux publics, etc...

C'était du même coup la gestion des finances assurée dans des conditions meilleures et permettant au gouvernement d'accomplir des réformes dans tous les domaines. Il se peut qu'avec le temps l'expérience impose quelques retouches à l'ensemble qui s'élabore ; mais le mouvement est donné et l'heureuse évolution, commencée sous les auspices de Sa Majesté, se poursuivra pour le plus grand bien du pays.

Personnellement — et pour nous en tenir au sujet principal de cette thèse — nous croyons l'impôt sur le revenu susceptible d'un grand avenir, parce que d'une supériorité généralement incontestée par rapport aux autres contributions. Nul n'ignore qu'en France son application se heurta au début à d'assez vives résistances. On redoutait son caractère quelque peu inquisitorial ; et il est de fait que, mettant les contribuables en contact continuuel avec les agents du fisc, son recouvrement peut engendrer, en cas de mauvais fonctionnement, de graves difficultés. Il n'empêche que c'est le seul impôt qui permette d'établir au plus juste l'égalité de sacrifice des citoyens au regard des charges publiques. D'autre part, il fait contrepoids aux impôts indirects qui pèsent beaucoup plus lourdement sur les petits revenus. Enfin, acceptant pour exacte la théorie de la répercussion indéfinie quant à l'impôt sur le revenu, nous estimons que le sacrifice d'argent consenti par le contribuable ne peut que stimuler son activité. En d'autres termes, l'impôt sur le revenu, justement et exactement appliqué, est, à notre avis, la législation fiscale qui peut le mieux servir l'intérêt général de l'Iran.

CHAPITRE PREMIER

La législation fiscale de l'Islam.

Nous avons jugé utile d'étudier sommairement l'évolution financière de l'Iran avant d'aborder le sujet de notre thèse.

Pour montrer quelle fut l'origine des réformes fiscales effectuées dans notre pays pendant ces dernières années, il nous a paru indispensable d'exposer dans ses grandes lignes la conception qu'avaient les Iraniens du mot « impôt », la politique financière de l'Iran jusqu'à nos jours et les doctrines du droit musulman hostiles à toutes réformes en cette matière. En d'autres termes, nous voulons expliquer les motifs qui empêchèrent pendant des siècles toutes réformes dans le domaine des finances de l'Etat et qui entravèrent tous progrès dans notre pays. Un aperçu général de cette lente évolution fera mieux comprendre ce qui n'est devenu une réalité qu'au cours de ces dernières années.

Nous laisserons de côté le régime financier de l'Iran antique qui ne présenterait, pour notre étude, qu'un intérêt historique, et nous débuterons par la nouvelle phase de notre histoire qui commence avec l'invasion arabe. L'aspect social de l'Iran, ainsi que toutes ses traditions, changent à partir de cette date. Les Arabes nous apportent, ou plutôt nous imposent, leur régime fiscal, qui est resté en vigueur dans ses traits essentiels jusqu'au début du XX^e siècle. Les règles en furent plus ou moins respectées jusqu'à notre révolution de 1906. Voici les grandes lignes de ce système qui fut le nôtre pendant treize siècles.

Tout musulman doit payer, en temps de paix, les impôts suivants :

1° *Le Zekat* ; 2° *Le Khoms* ; 3° *Le Fetrieh*.

1° *Le Zekat*. — C'est un impôt qui a pour assiette tantôt le capital et tantôt le revenu. Il frappe :

- a) les revenus du commerce et de l'industrie ;
- b) les revenus fonciers ;
- c) le produit de l'élevage ;
- d) les capitaux en numéraire.

a) *Les revenus du commerce et de l'industrie* : L'impôt frappe les bénéfices commerciaux et industriels. Pour qu'il s'applique, il faut que des bénéfices aient été réalisés dans l'exercice du commerce ou de l'industrie. Si le commerçant ou l'industriel n'a fait aucun bénéfice pendant l'année, l'impôt cesse d'être appliqué. Comme le bénéfice réalisé était difficile à calculer alors surtout que la comptabilité commerciale n'existait pas, l'impôt était dû à raison de 4,5 % du capital engagé — chiffre facile à constater.

b) *Les revenus fonciers* : En ce qui concerne cette cédule, c'est le revenu net de la récolte qui est imposé. L'impôt frappe tous produits provenant d'une récolte et susceptibles d'être pesés ou mesurés, tels que le blé, l'orge, les dattes mûres, etc. Le revenu imposable consiste dans les produits de la récolte, déduction faite des frais d'exploitation. L'impôt est dû par le propriétaire de la terre cultivée et son tarif change selon les procédés d'irrigation et la nature de la terre.

c) *Le produit de l'élevage* : Pour que l'impôt puisse être appliqué, il faut que les bestiaux aient appartenu au contribuable pendant un an, qu'ils aient été nourris à la vaine

pâturage sans être employés à aucun travail pendant l'année d'imposition. Le tarif de l'impôt change à raison du nombre des bestiaux et on ne le doit qu'à partir d'un certain nombre. C'est en nature qu'il s'acquitte, par exemple une brebis, une chamelle, etc.

Ce qui est imposé au titre de cette cédule, c'est donc purement et simplement le revenu qui provient de l'élevage ; aussi l'impôt cesse-t-il d'être appliqué si l'animal a travaillé pendant l'année d'imposition. En ce cas, c'est son travail qui est taxé, mais au titre d'une autre cédule, en quelque sorte indirectement, dans la mesure où il a pu être une source de revenu pour le commerce ou l'agriculture.

d) Les capitaux en numéraire : L'impôt frappe toute somme d'or ou d'argent liquide que le contribuable possède pendant une année à condition que cette somme soit demeurée toujours intacte (il y a un minimum non imposable), de même que les bijoux et les vaisselles en métaux précieux. C'est un impôt proportionnel qui a pour assiette le capital et qui est destiné à grever les thésauriseurs.

2° Le Khoms. — C'est un impôt qui frappe avec un taux de 20 % :

a) certains bénéfices accidentels, par exemple les trésors trouvés dans la terre, toute chose de valeur retirée de la mer, etc. ;

b) certaines transactions, par exemple le prix du terrain vendu par un musulman à un non musulman ;

c) certains bénéfices superflus. Les assujettis aux cédules des bénéfices commerciaux et industriels et les propriétaires de revenus fonciers doivent payer le Khoms sur l'excédent des revenus nécessaires à l'entretien du contribuable et de sa famille.

3° *Le Fetrieħ*. — C'est une sorte de capitation due par le chef de famille pour les personnes à sa charge. Le contribuable doit être déjà taxé à une des cellules du Zekat. On doit payer cet impôt chaque année à l'occasion de la fête de *Fetr* (3 kilog. de pain).

En plus de ces impôts ordinaires, il y avait encore d'autres ressources pour alimenter le trésor ; c'était des impôts qui s'appliquaient aux infidèles, ou les biens de ceux-ci tombés entre les mains des musulmans par suite de la guerre, savoir : *Ghanima*, le *Fay*, *Djezya* et *Kharadj* (1).

Enfin, une dernière catégorie d'impôts était perçue en temps de paix comme en temps de guerre, les musulmans devant participer aux charges de guerre. On entend par guerre la guerre sainte à laquelle doit participer tout musulman sain de corps du sexe masculin. Les femmes, les malades et autres empêchés jouissant d'une certaine fortune doivent envoyer par leurs propres moyens un esclave ou un mercenaire. Les frais de mobilisation et d'équipement incombent aux guerriers qui sont subventionnés par le trésor public en cas de pauvreté.

Caractéristiques de la fiscalité musulmane.

Le patrimoine des musulmans se trouve lourdement grevé par toutes ces charges fiscales dont le tarif est considérable. Celui de Khoms est de 20 %. L'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels est perçu à raison de 4,5 % sur le capital engagé dans l'affaire ; en supposant que les commerçants et industriels tirent un bénéfice de 20 % de leurs

(1) Voir pour le fondement et le détail de ces quatre impôts : Chaygan (Ali) : *Essai sur l'histoire du droit public musulman aux premiers siècles de sa formation*. Thèse, Paris, 1934, p. 134.

capitaux, ce qui n'est pas toujours réalisable, le tarif de l'impôt qui frappe leurs revenus sera de 22,5 %.

Un second trait caractéristique de cette fiscalité, c'est l'égalité de tous les citoyens devant l'impôt. Nul n'est exempt que s'il est pauvre. Il y a une classification des revenus assez rudimentaire il est vrai, dans le but d'effectuer une discrimination des impôts. Le tarif change selon le revenu, mais il est toujours proportionnel et exceptionnellement dégressif pour l'impôt sur les produits de l'élevage. En somme, la notion de personnalité et de progressivité de l'impôt n'existe pas. Enfin cette législation comporte une grande partie des impôts perçus aujourd'hui par les pays civilisés, l'impôt frappant tantôt le capital et tantôt le revenu. On y trouve l'impôt sur le gain de fortune, puisque le Khoms atteint le trésor découvert dans la terre ou toute chose de valeur trouvée en mer ; une taxe de luxe (Zekat sur les vaisselles en métaux précieux), un impôt sur le produit de l'exploitation des mines, enfin un impôt tendant à limiter les bénéfices superflus : c'est le prélèvement de 20 % sur l'excédent des revenus nécessaires à l'entretien du contribuable et de sa famille en matière d'exploitations agricoles et de bénéfices industriels et commerciaux ; c'est là une mesure prise en vue de combattre l'épargne, disposition critiquable à un certain point de vue, mais qui se justifie par l'esprit démocratique des lois coraniques.

Les lois fiscales musulmanes ont en effet des buts sociaux. Mohammed souhaitait une bonne répartition de la richesse, une répartition rationnelle ; il voulait que le capital fût mis en œuvre par un nombre de citoyens toujours plus grand. C'est dans ce but qu'il combat la thésaurisation en taxant l'enrichissement dépendant du hasard, les bénéfices superflus et les vaisselles. Dans ce but également qu'il ré-

prime le prêt à intérêt qui avant lui sévissait en Arabie, où un petit nombre de capitalistes pressurait la masse pauvre en lui accordant des prêts à des taux exorbitants. Jamais le débiteur ne parvenait à se libérer du principal de sa dette, et c'est à peine s'il pouvait chaque année, avec ses revenus modiques, assurer le versement des intérêts. En interdisant l'usure, le prophète gagnait les sympathies de tous ces opprimés qui, rassemblés autour de lui, acceptèrent de grand cœur le culte nouveau, au point qu'on a pu valablement soutenir que ce fut là une des causes principales de la réussite de l'Islam.

A noter que toutes ces mesures fiscales qu'inspirait un noble souci d'égalité et de fraternité, se conciliaient parfaitement avec les principes individualistes de l'Islam. Aucune d'elles ne méconnaissait l'individu et les droits qu'il possède sur ses propres biens. La propriété privée, le principe successoral étaient pleinement respectés. D'autre part toutes les formes de la richesse étaient imposées, sauf les revenus du travail, le travailleur étant exempt devant l'impôt, même en fait de capitation.

Sans doute ce système fiscal comportait l'inconvénient grave de frapper en général le capital, c'est-à-dire la source du revenu au lieu et place du revenu, procédé rudimentaire qui facilitait le calcul de l'impôt, mais qui était susceptible de créer des inégalités choquantes. Deux capitaux égaux engagés dans le commerce supportaient la même imposition, alors que selon le genre de commerce et l'habileté du commerçant, ils pouvaient être générateurs de revenus totalement différents. L'impôt n'était donc pas proportionnel aux facultés contributives des contribuables, sauf en ce qui concerne l'impôt sur le revenu foncier qui portait sur le revenu net de la terre.

Quoi qu'il en soit, il n'est pas douteux que dans leur ensemble ces mesures démocratiques exercèrent une influence indéniable sur la conquête de l'Iran. Nul n'ignore que, malgré la décadence du pays, à la fin des Sassanides, les Iraniens disposaient d'une armée bien équipée capable, sinon de menacer l'empire romain, en tout cas suffisante pour repousser ces Arabes, habitants du désert. Si donc l'armée du Khalife Omar put triompher, c'est d'abord, disent les historiens, que les envahisseurs avaient un but sacré, la propagation de l'Islam ; c'était la plus grande guerre sainte qui commençait. Vaincus ou tués, ils étaient assurés du paradis dans l'autre monde, suivant la promesse de Mohammed ; vainqueurs, ils le possèderaient dès ce bas monde. L'Empire des Sassanides serait à eux avec ses richesses et ses merveilles.

Mais leur victoire sur un empire encore si puissant avait aussi cette autre cause qu'en propageant la foi de Mohammed, ils apportaient aux Iraniens les idées d'égalité et de répartition rationnelle de la richesse que prônait le législateur de l'Islam. Or à cette époque il y avait en Iran une division des classes qui peut être simplifiée et ramenée à deux franchement opposées, la première comprenant les tribus et les paysans, misérables et privés de tout, bon pour faire la guerre ; la seconde composée des détenteurs du capital et notamment des gouverneurs qui, profitant des vices du régime tel qu'il apparaît vers la fin des Sassanides, s'enrichissaient au détriment de la nation. Tous les historiens le confirment : la richesse et le luxe qui s'évalaient à la cour de Khosro-Perwiz sont aussi vrais que la misère qui régnait sur les masses. Dès lors comment ce peuple opprimé n'eut-il pas accepté volontiers la domination arabe qui lui apportait l'égalité et la fraternité ? Au rappel de tous ces

souvenirs, la conquête de l'Iran n'apparaît plus comme le triomphe de la force, mais bien plutôt celui d'une doctrine en même temps que d'une religion.

Le mode de recouvrement des impôts et les sanctions.

Le régime de perception des impôts spécial aux musulmans ne décèle aucune trace des organisations modernes : aucun agent n'est chargé de la détermination des revenus, du contrôle des déclarations, du calcul de l'impôt. D'ailleurs il eût fallu créer de toutes pièces une administration qu'on ne connaissait pas à cette époque, et même des agents financiers auraient rencontré, dans une société aussi primitive, des difficultés insurmontables à l'accomplissement de leur tâche, le système fiscal en vigueur comportant presque toutes les modalités des impôts modernes, et les dissimulations de revenus soulevant des difficultés que les techniques actuelles n'ont pas encore tout à fait résolues.

En conséquence le législateur arabe établit pour le recouvrement de l'impôt un procédé d'une nature toute particulière, le seul possible à instaurer dans la société pour laquelle il légiférait ; c'est le contribuable lui-même qui est chargé du calcul de l'impôt, d'en déterminer le montant et d'en effectuer le paiement au fisc. Et c'est pour le musulman un devoir religieux, car mieux vaut se passer d'une partie de son patrimoine que d'être brûlé en enfer. Dans les bénéfices réalisés, une part appartient aux pauvres, aux infirmes, et l'on ne pourra pas en jouir si cette quote-part n'est pas restituée à ceux qui la méritent. Le bénéfice qui n'est pas filtré de cette façon ne restera pas entre les mains de son acquéreur, ce prélèvement purifie en quelque sorte le patrimoine, et c'est précisément dans le but de purifier

l'ensemble de ses biens que le musulman doit acquitter l'impôt.

A ces considérations qui, chez des croyants, devaient faciliter le paiement de l'impôt, il convient d'ajouter que les premiers Khalifes attachaient eux-mêmes à ce devoir financier la plus haute importance ; leurs instructions en portent la marque, témoin celles du Khalife Ali au gouverneur général de l'Egypte, qu'il nous paraît intéressant de reproduire ici d'après la traduction de M. Demorgny (1).

« En ce qui concerne la perception des revenus de l'Etat, tu dois veiller à ce que l'impôt payé par le paysan profite à l'Etat et au paysan lui-même. Tu dois faciliter la tâche du percepteur

« La vie même de l'Etat se résume dans sa situation financière et les finances publiques ne peuvent prospérer que si les finances privées, que si les affaires des citoyens sont prospères. C'est à la terre que tu dois donner toute la sollicitude, car si la récolte est maigre ou mauvaise, l'impôt et la dîme diminuent tout aussitôt. Par voie de conséquence, s'il se produit une calamité publique, inondation, sécheresse, tremblement de terre, etc. et si le cultivateur n'a pu faire sa récolte normale, tu dois lui accorder une diminution des impôts.

« Ainsi tu épargneras aux populations que tu vas administrer la pauvreté, la misère et la faim. Le peuple continuera à travailler la terre, à féconder le sol, il te sera dévoué. Tu pourras t'appuyer sur lui et tu seras puissant et fort. Si le paysan est riche, il pourra t'aider de ses ressources, s'il est pauvre, préoccupé de trouver sa subsis-

(1) Voir Demorgny : *Essai sur l'administration de la Perse*. Paris, 1913, p. 127.

tance, il se désintéressera de ton gouvernement et s'éloignera de toi.

« La misère du peuple a toujours pour origine l'ambition et la cupidité des gouverneurs qui, peu rassurés sur la stabilité de leur situation, s'empressent d'amasser le plus de richesse possible aux dépens du peuple et des paysans... Le bien ainsi mal acquis ne peut profiter et ne profite pas ».

Il est donc tout à fait logique que, durant les premiers siècles de l'Islam, les impôts rentrent régulièrement au trésor, car les musulmans de cette époque qui font sacrifice de leur vie pour combattre les infidèles, se privent volontiers d'une fraction de leurs biens pour le triomphe de l'Islam, d'autant plus que la fraction restante de leur patrimoine s'en trouve purifiée. Cette situation prospère dure pendant la vie de Mohammed et de ses quatre premiers successeurs, qui pratiquent rigoureusement toutes les règles prescrites par la religion. Mais elle cesse dès l'avènement des Omeyyades (661 après J. C.), car la foi n'est plus aussi vive qu'au début ; d'autre part, le peuple s'aperçoit que les ressources publiques, détournées de leur principal objet, les œuvres de bienfaisance, servent avant tout aux loisirs et au luxe des Khalifes qui, pour combler le déficit de leurs budgets, recourent de préférence à l'impôt foncier dénommé « Ochrieh », lequel se prête moins aux dissimulations.

Une nouvelle théorie d'ailleurs est apparue : les musulmans peuvent dépenser directement le montant de l'impôt en œuvres de bienfaisance. Pour les Iraniens, la question ne se discute même pas, car appartenant à la secte chiite, sorte de religion musulmane « iranisée », le Khalife de Bagdad n'est à leurs yeux qu'un usurpateur du pouvoir spirituel, lequel doit appartenir aux imams descendants de

Ali, ce héros de l'Islam, beau-père de la dernière princesse Sassanide.

Régime spécial aux non-musulmans.

Les non-musulmans de la collectivité (parsis, chrétiens, juifs) sont placés sous un régime spécial, et il ne pouvait en être autrement, puisque l'impôt qui a pour sanction les châtiments d'outre-tombe eût été improductif dans son application à des contribuables qui ne croient pas à ce genre de peines. D'autre part, il est normal qu'ils soient tenus de participer aux charges publiques, puisqu'ils profitent de la sécurité, de l'assistance et des services publics de la communauté. Le tarif des impôts spéciaux auxquels ils sont astreints dépend de l'accord de l'autorité suprême musulmane avec le chef des infidèles ; c'est une sorte de traité qui ne peut pas être changé unilatéralement par aucune des parties. A l'origine, la perception en est assurée par les chefs militaires ; elle est ensuite confiée à des agents spéciaux : les ressources ainsi constituées vont en général à des œuvres de bienfaisance et d'assistance, à des subventions aux pauvres qui participent aux guerres saintes, ou encore servent à couvrir les dépenses de fonctionnement des administrations publiques.

Tel est le système qui, en Iran, s'appliquait aux parsis, minorité religieuse demeurée fidèle à la religion zoroastrienne. Séparés complètement de leurs compatriotes convertis, ils se marient entre eux et ont conservé jusqu'à nos jours la religion, la langue et les traditions de l'Iran antique. Ce sont généralement des commerçants sincères, honnêtes et patriotes. La constitution leur réserve un traitement spécial en tant que minorité religieuse. Ils ont leur député au Parlement, mais sont privés de certains droits

politiques. A cet égard, il nous semble que la loi constitutionnelle mériterait une réforme, et le moment en est venu puisque, aujourd'hui, les prêtres musulmans n'ont plus d'influence dans les affaires politiques.

La comptabilité publique.

Pour traiter cette question, nous ne saurions mieux faire que de rapporter ici la note historique recueillie par M. Demorgny (1) :

« Après la conquête arabe, le trésor constitué au moyen des recettes du Khoms, de la Fetrie, de la Zekat et de la Djezyeh (contribution des infidèles) fut transporté à Médine. Le Khalife Omar jeta les bases d'une comptabilité publique et fonda le Beïtol-Mal (trésor de la communauté musulmane religieuse). Sur l'organisation de cette comptabilité publique, deux théories sont en présence : d'après la première théorie le Khalife Omar aurait appelé des Egyptiens et des Romains pour organiser sa comptabilité publique. Donc, jusqu'au Khalifat d'Abdol-Malik ben Marwan, Khalife Ommiade, la comptabilité du Beïtol-Mal aurait été tenue en écriture et numération romaines.

« D'après une autre théorie, la comptabilité de l'époque aurait été organisée par deux Persans au service des Khalifes. Le Khalife Omar aurait institué le divan (livres des recettes et des dépenses de l'Etat) en l'année 15 de l'hégire. Et ce n'est que trois années après que les Arabes auraient commencé l'expédition d'Egypte. Pour ce motif, les Arabes n'auraient pu faire appel auparavant à des conseillers égyptiens puisqu'ils n'avaient pas de contact avec ce pays.

(1) *Les institutions financières en Perse*, Paris, 1915, p. 7.

« D'ailleurs le mot Divan, employé pour désigner le livre des recettes et des dépenses de l'Etat, est un mot persan et jusqu'au Khalife Adbol-Malik, toute la comptabilité a été tenue en langue et chiffres persans. Le Persan qui aurait organisé la comptabilité de l'époque portait le nom de Marzeban. Plus tard, un savant arabe ayant voulu changer les expressions persanes usitées dans la comptabilité publique, un patriote persan lui offrit cent mille dinars pour le faire renoncer à son projet. »

Au sujet de cette question de comptabilité, c'est la deuxième théorie qui est soutenue par M. Mochar Ghadimy (1) : « Mais tout en ayant introduit en Perse leur organisation fiscale, ils ne purent s'empêcher de confier la comptabilité du trésor public aux comptables persans. C'est ainsi que pendant longtemps la comptabilité du trésor des Khalifes a été tenue en langue et chiffres persans. »

(1) Voir Mochar Ghadimy : *Les finances publiques de la Perse*. Thèse, Paris, 1922, p. 81.

CHAPITRE II

Le système fiscal de l'Iran à partir des Saffarides.

Enumération des diverses ressources et leur perception par les gouverneurs.

Après trois siècles de domination arabe, le mouvement nationaliste se fait jour ; les Iraniens, secouant le joug étranger, deviennent indépendants. Les souverains qui ne veulent pas percevoir les impôts prescrits par l'Islam essaient d'organiser un système fiscal, mais ils se heurtent à la doctrine des prêtres chiites qui prônent l'illégalité de tout prélèvement contraire à la religion musulmane. Leur thèse est que le roi ne peut lever d'impôts et que, si les citoyens consentent à payer des contributions établies par le roi, ils doivent en tout cas acquitter le Khoms, le Zekat, etc. destinés aux pauvres. Certains vont même plus loin et proclament que ceux qui sont au service du roi et qui touchent les produits de ces impôts illégitimes, introduisent un bien impropre dans leur patrimoine.

Il est d'évidence que l'intérêt matériel des prêtres devait les inciter à émettre semblable opinion, puisqu'à côté des impôts royaux, c'était à eux, faute d'imam, que les croyants versaient les impôts divins dont le produit servait obligatoirement à des œuvres d'assistance. Cependant on ne peut pas soutenir qu'en prônant cette doctrine, ils aient fait œuvre antinationale, car en fait ce sont eux qui, par interprétation des règles du droit musulman, parvinrent à donner aux Ira-

niens des règles de droit qui leur soient propres. Il n'empêche que cette thèse des prêtres chiites fut la cause essentielle de tous nos malheurs au point de vue politique. Les rois, qui ne pouvaient pas prélever d'impôts, se contentaient d'assurer l'entretien de l'armée, et manquaient par suite des ressources nécessaires pour constituer un gouvernement fort. La conséquence pour l'Iran fut d'y rendre les dynasties instables et d'installer à demeure la féodalité et l'anarchie.

L'impôt général est l'impôt foncier « *Maliaté Arzi* », établi de bonne heure, probablement avec Yaghoubé Leys. Le taux varie suivant les procédés de l'irrigation, il est de 20, 15, 10 et 5 % suivant les cas. Ce qui est imposé, c'est le produit net : la totalité du revenu, déduction faite des frais d'exploitation. En général, l'impôt est payable partie en nature et partie en argent.

Il existe un droit de douane sur les marchandises importées et pour les marchandises domestiques des octrois à l'intérieur du pays. Il y a une sorte de capitation « *Sar Chomari* » que payent les tribus nomades. Les dépenses de la couronne sont assurées par les revenus des domaines de l'Etat.

En plus de ces ressources ordinaires, on appelle « *Pich-Kech* » un présent offert au roi pour être nommé ministre, gouverneur, chef de l'armée locale, etc. Les titulaires de ces diverses fonctions, une fois en possession de leur charge, ne se faisaient pas faute de récupérer sur leurs administrés le montant du cadeau, et même plusieurs fois plus.

Il est aussi un impôt « *Sadir* » payé proportionnellement à l'impôt foncier, frappant en général les propriétaires fonciers et les habitants des villes plus que les tribus nomades, perçu à l'occasion de l'augmentation de l'armée, de la construction d'un palais par le roi, du mariage d'un membre

de la famille royale, de l'arrivée d'une ambassade étrangère, etc.

Avec les ressources provenant de ces divers impôts, le roi assure la défense nationale, la sécurité du pays, mais s'en remet à l'initiative privée du soin de remplir les autres devoirs inhérents à tout gouvernement.

La perception des impôts se fait par l'intermédiaire des gouverneurs qui prennent généralement à ferme leurs circonscriptions. Un corps de comptables appelés *Mostowfi* est chargé de préparer la liste des recettes et des dépenses de chacune des circonscriptions financières. Le ministre des finances contrôle ces listes « *Ketabtcheh* ». Le gouverneur, après avoir été nommé moyennant un présent, reçoit le « *Ketabtcheh Dastourol Amal* » et s'engage à percevoir les impôts y inscrits. A la fin de chaque année, les comptes des gouverneurs sont contrôlés par un comité de *Mostowfi*. S'il existe un reliquat des recettes sur les dépenses, un fonctionnaire spécial, appelé « *Eminé Baghaya* » est chargé de l'encaisser pour le compte du trésor. En réalité, quantité d'abus étaient commis par les gouverneurs ; la gestion des finances était déplorable et mécontentait gravement les citoyens. Cependant ce système défectueux dura pendant près de dix siècles, jusqu'à la révolution de 1906.

Le Décret de Nasser-ed-Dine Chah.

Nasser-ed-Dine Chah voulut y porter remède par son décret sur les *Chorayé-Tanzimat* qui fixait les attributions des gouverneurs (an 1303 de l'hégire). A titre de premier essai de réforme fiscale, il nous a paru utile d'en transcrire ici les principales dispositions telles que M. Demorgny les a rapportées (1).

(1) Demorgny : *Essai sur l'administration de la Perse*. Paris, 1913, p. 136.

« Considérant que Sa Majesté Impériale veut assurer la tranquillité du peuple et développer les progrès du pays, elle a ordonné la préparation d'un projet de règlement qui réponde à ses intentions. Le règlement ainsi préparé en vue de prochaines réformes est appelé *Tanzimat* et le décret de Sa Majesté Impériale en ordonne l'exécution :

« *Appropriation.* — Cette année-ci, dans les velayats de Téhéran, Kazvine, Semnan et Dameghhan, Koum, Saveh et Zarind, Kachan, Damavind et Firouz Kouh.

« L'année suivante dans les velayats de Ispahan, Mazendaran, Larestan, Arabestan et Guilan, Yazd, Chahroud et Bastam, Hamadan, Asterabad, Khamseh, et, progressivement, et peu à peu dans les autres parties de la Perse.

« Art. I. — En ce qui concerne la perception de l'impôt, les gouverneurs sont chargés de réunir au chef-lieu de leur circonscription les deux premiers mois de l'année : Hamal et Sour, tous les Ketkhoda et les riches sefid des villages. Les contributions payables pour chaque village seront fixées d'après les registres du mostowfi et après avis du conseil local des réformes provinciales. Une copie du rôle détaillé des contributions ainsi fixées sera donnée contre reçu aux Ketkhoda. Ces derniers devront opérer leurs versements conformément aux indications de cet état.

« Mention sera faite dans la copie remise aux Ketkhoda que défense est faite aux percepteurs et à tous autres agents fiscaux de se rendre dans le village de... Cette mention signifie que le paiement mensuel régulier de l'impôt doit être fait par le Ketkhoda ; au cas échéant des délégués du gouverneur seront seulement envoyés après avis du Chourayé-Tanzimat dans les villages récalcitrants, dix jours après l'époque des versements. Ces délégués percevront les taxes échues augmentées d'un escompte de 12 %.

« Toute perception indûe engage les responsabilités du Ketkhoda et des délégués percepteurs.

« Le gouverneur de la province les traduira devant le conseil des réformes provinciales qui les obligera à restituer les sommes indûment perçues. Ils seront en outre passibles d'une amende égale au double de la somme restituée. Le percepteur et le Ketkhoda coupables seront de plus révoqués de leurs fonctions.

« Le produit des amendes sera versé à la caisse du conseil des réformes et ce conseil administratif ne pourra en disposer que suivant l'indication et sur l'ordre formel des autorités compétentes.

« Art. II. —

« Art. III. — Les gouverneurs sont appelés à faire comparaître les Ketkhoda et les Mobachir (percepteurs) devant le conseil des réformes chaque fois que ce conseil le jugera nécessaire.

« Art. IV. — Pour protéger les paysans contre les exactions des Ketkhoda et des percepteurs, pour renseigner les contribuables sur ce qu'ils doivent payer exactement et pour les prévenir qu'en cas de nécessité, ils peuvent recourir au Chourayé-Tanzimat, le texte du présent décret, ainsi que la teneur du Ketablcheh préparé par le Chourayé-Tanzimat, doivent être lus dans les villages, dans les mosquées, dans les réunions des paysans. Le paysan sera mis ainsi à l'abri de toute injustice.

« Art. V. — Il est d'usage dans certains villages d'augmenter le montant de l'impôt du montant de diverses dépenses, telles que : la subsistance des soldats, les frais de bain du soldat et les frais de représentation des mystères religieux dans le village,, etc., etc... Les percepteurs per-

çoivent ces taxes supplémentaires en même temps que le principal de l'impôt. Cet usage doit être aboli.

« Dans la copie du rôle délivrée au Ketkhoda, le conseil des réformes doit seulement indiquer le chiffre de l'impôt légal payable par chaque village. Les dépenses des villages sont à part et ne sont pas comprises dans ce chiffre. Ces dépenses doivent être réglées entre les habitants du village, les agents percepteurs n'ont pas à s'en occuper. De cette façon les paysans seront protégés contre la cupidité des percepteurs et des agents du gouverneur.

« Art. VI. — Il ne suffit pas que les propriétaires et les paysans aient une parfaite connaissance du chiffre de l'impôt qu'ils doivent payer, le rôle établi comme il a été dit par le conseil des réformes doit correspondre exactement aux écritures du mostowfi de la région et aux écritures du bureau central de l'impôt.

« Toute fraude ou erreur dans la préparation des rôles engagera la responsabilité du mostowfi et des membres du conseil et pourra entraîner leur révocation.

« Art. VII. — Le gouvernement impérial nomme pour chaque velayat un mostowfi ou sarrechtédar, chargé de préparer, d'accord avec le conseil local administratif, le rôle des recettes de la circonscription. Cet état doit être signé et approuvé par le gouverneur et enregistré par le mostowfi. Des copies conformes sont établies et distribuées aux Ketkhoda et aux Mobachir de la région.

« Art. VIII. — Les dispositions qui précèdent concernent les villages en activité et les propriétés cultivées qui peuvent et doivent payer l'impôt légal. Dans les villages complètement en ruines, dans les villages indigents et dans les villages de création récente, des agents nommés par le gouvernement seront chargés du contrôle financier. Ce contrôle

sera exercé suivant les indications et d'après les instructions du conseil administratif local.

« Art. IX. — Les plaintes formulées par le gouvernement contre les membres de ce conseil n'entraînent pas de plein droit la condamnation ou la révocation desdits membres. Le gouvernement se réserve un droit d'enquête et de vérification. Au cas échéant, les coupables seront punis ou révoqués suivant la gravité de leurs fautes. Il en sera de même pour les plaintes émanant d'autres plaignants que les gouverneurs.

« Art. X. — Les propriétaires de plusieurs villages ne seront pas admis à demander une réduction de leurs contributions sous le simple prétexte qu'un ou plusieurs de leurs villages sont en ruines. On examinera d'abord si le produit des autres villages ne compense pas les pertes alléguées. Une réduction ne pourra être accordée qu'après un contrôle effectué dans les conditions prévues par l'art. VIII.

« Art. XI. — La parenté et l'alliance avec les grands personnages de la région, les titres divers ne peuvent en aucun cas être invoqués comme cas de dispenses ou comme motif de réduction par les contribuables. Tout contribuable doit payer les impôts également et dans tout le pays.

« Art. XII. — Suivant les dispositions du présent décret, les percepteurs ne devant plus se rendre dans les villages et ne pouvant plus commettre d'exactions, en conséquence les autorités centrales n'ont plus le droit de réclamer des gouverneurs le paiement des taxes supplémentaires : pichkech, khalatbeha, perçus pour le paiement des faveurs royales ; ghollogh prélevés sur les percepteurs ; nazchast perçus sous prétexte de services rendus ; étrennes perçues à l'occasion des fêtes de Mevloud, de la naissance de Mohammed et du jour de l'an, etc., etc...

« Les gouverneurs ne sont astreints au paiement de taxes personnelles que sur l'ordre exprès du gouvernement central. En ce cas ces taxes sont prélevées sur leurs revenus et sur leurs traitements personnels.

« Art. XIII. — Les gouverneurs ne doivent rien percevoir en dehors des prévisions de recettes réglementaires, ils ne sont eux-mêmes redevables au Trésor que du paiement de ces recettes légales. S'il se présente des dépenses extraordinaires et imprévues, les gouverneurs doivent en référer au gouvernement central, le 1^{er} et le 15 de chaque mois. Le gouvernement appréciera les motifs et avisera ; s'il se présente des dépenses urgentes, les gouverneurs en référeront au gouvernement central par le télégraphe ou par un courrier spécial.

« Art. XIV. — Les administrateurs des bolouk et les ketkhoda doivent être payés régulièrement. Les gouverneurs sont chargés de régler la question de leurs appointements avec les Chourayé-Tanzimat et d'en référer au gouvernement central qui statuera sur le vu des rapports du gouverneur et du conseil d'administration local... »

Ce premier essai de réforme n'eut pas en réalité et ne pouvait pas avoir de résultats bien appréciables. Par son autorité personnelle, Nasser-ed-Dine Chah, auteur de ce décret, réussit en apparence à maintenir l'équilibre budgétaire pendant sa vie, mais lorsqu'il fut assassiné, la crise financière se révéla dans toute son acuité. Son successeur Mosaffared-Dine, dont la faiblesse et la prodigalité ne firent qu'augmenter le mal, fut obligé de recourir à l'emprunt extérieur. Ses deux premiers emprunts à la Russie, se chiffrant à la somme de 32 millions 1/2 de roubles-or, diminuèrent les recettes publiques du montant des droits de douane qui furent réservés au service de l'intérêt et de l'amortisse-

ment. La crise financière, devenant alors de jour en jour plus redoutable, fut la cause essentielle de la révolution de 1906. C'était la première révolution des Iraniens au cours de leur histoire, la première fois, si l'on excepte la révolte de Kaveh contre Zahak qui est du domaine de la légende, que cette nation docile se dressait contre le despote pour limiter son autorité et ses droits. Mais cette fois la situation était telle, avec la mainmise des étrangers sur le pays et les défauts du système portés au maximum, que la révolution éclata, révolution réfléchie et voulue par une élite, qui provoqua l'avènement d'un gouvernement constitutionnel.

Les Réformes sous le régime parlementaire.

En 1907 se réunit le premier Parlement composé des représentants de la nation, avec mission principale de mettre fin à la crise financière. Son œuvre essentielle peut se résumer ainsi :

1° Il établit l'équilibre budgétaire. D'après ses prévisions, le déficit du budget serait comblé par des ressources ordinaires qui dépasseraient les dépenses d'une somme de 10 millions de Krans ; ce surplus formerait la réserve.

2° Il supprima le *toyoul*. (Le *toyoul* consistait en ce que le roi autorisait un favori à percevoir l'impôt d'une localité à titre de pension).

3° Il supprima et réduisit certaines pensions exagérées.

4° Il accorda une somme annuelle de 5 millions de Krans pour les dépenses de la couronne, ce qui était du même coup affirmer le principe que les ressources publiques n'étaient pas celles du monarque.

Mosaffared-Dine Chah mourut en 1907 et son fils Mohammed Ali Chah, qui le remplaça, supprima le Parlement par

le coup d'Etat de 1908 et restaura la monarchie absolue. L'année suivante, il fut détrôné par les révolutionnaires constitutionnalistes.

C'est alors qu'on fit appel à des conseillers étrangers pour organiser l'administration des finances. En 1908, le premier Parlement avait engagé M. Bizot, sujet français, chargé d'éclairer le ministre dans l'accomplissement de sa tâche. Le conseiller français ne fit aucune tentative de réformes. Comme les idées européennes avaient pénétré en Iran surtout au lendemain de la révolution, le gouvernement était maintenant sollicité d'assumer quantité de services qui, jadis, ne lui incombait pas et qui exigeaient de l'argent. Les recettes, limitées en grande partie au produit de l'impôt foncier, suffisant à peine pour l'entretien de l'armée et les dépenses de la cour, le Parlement fut obligé, en 1910, de renoncer à la vieille tradition que les dépenses de l'Etat ne devaient pas dépasser les recettes et vota une série d'impôts indirects. Il engagea en même temps l'américain Mr Shuster dont le programme de réformes consistait tout d'abord dans la répression des abus en matière de perception d'impôts, la révision de l'ancien cadastre et la création d'une trésorerie générale. Les attributions de ce financier américain en tant que trésorier général étaient fixées par la loi du 23 juin 1911, qui fut votée à l'unanimité par le Parlement. Il suffit d'en connaître les douze articles pour se rendre compte de l'imprudence que commettait le Parlement en accordant des pouvoirs aussi étendus à un étranger qui pouvait manquer d'impartialité ou de bonne foi dans l'exercice de sa haute fonction.

Art. I. — Le trésorier général de l'Empire de Perse est chargé du contrôle direct et effectif de toutes les opérations financières et fiscales du gouvernement impérial, en y com-

prenant la perception de tous les revenus à quelque catégorie qu'ils appartiennent, ainsi que le contrôle de la comptabilité de toutes les dépenses.

Art. II. — Le trésorier général organisera le ministère des finances de la manière suivante : il y aura : 1° un service pour la perception de l'impôt direct (foncier), des taxes et de tous les revenus de l'Empire actuellement existant ou à créer ; 2° un service d'inspection et de contrôle de toutes les recettes, de toutes les dépenses et de la comptabilité ; 3° un service pour les opérations de trésorerie. Seront effectuées par ce service : toutes les affaires du gouvernement persan avec les banques, toutes les questions de monnaie et les opérations de change et d'emprunts : intérêts, amortissements, conversions, concessions et accords financiers productifs de revenus ou d'obligations pour l'Etat.

Art. III. — Les trois services ci-dessus désignés seront divisés en autant de sections et de sous-sections que le trésorier général le jugera nécessaire.

Art. IV. — Quand l'organisation centrale du ministère des finances sera faite, le trésorier général procédera, au moment opportun, à l'établissement des services qu'il jugera essentiels pour l'organisation financière des diverses provinces de l'Empire.

Art. V. — Le trésorier général aura la garde du trésor public et aucun paiement ou dépense du gouvernement impérial ne sera fait ou autorisé autrement que par sa signature ou son approbation expresse.

Art. VI. — Le trésorier général préparera tous les règlements qu'il jugera nécessaires pour l'exécution des réformes sus-indiquées. Ces règlements auront force de lois après avoir été visés et publiés.

Art. VII. — Un crédit de 60.000 Toumans sera accordé

au trésorier général pour la création d'un corps spécial d'inspection. Dans le cas où de nouveaux fonctionnaires devraient être engagés à cet effet, leurs contrats devront être, comme les précédents, soumis à l'approbation du gouvernement.

Art. VIII. — Le trésorier général préparera le budget du gouvernement impérial pour qu'il soit soumis au Parlement. Il est enjoint à tous les ministères et à tous les fonctionnaires du gouvernement de lui prêter leur concours et de lui fournir sans aucun délai tous les renseignements qu'il leur demandera.

Art. IX. — Le trésorier général fera toutes les économies possibles dans les dépenses du gouvernement et prendra pour cela toutes les mesures convenables. C'est d'ailleurs là une de ses attributions essentielles.

Art. X. — Tous les trois mois, la trésorerie générale soumettra au gouvernement un rapport détaillé sur la situation financière de l'Etat.

Art. XI. — Le trésorier général fera les études nécessaires pour améliorer les lois financières existantes et pour créer de nouvelles sources de revenus qui devront, au moment voulu, être proposées par le gouvernement au parlement.

Art. XII. — Le trésorier général aura l'autorité sur tout le personnel des services placés sous son contrôle par la présente loi.

En plus de ces attributions, le trésorier général avait inscrit dans son plan la création d'une gendarmerie dépendant du ministère des finances, pour laquelle il fit appel au concours d'un major anglais. Cette immixtion d'un sujet américain dans les affaires politiques de l'Iran provoqua le mécontentement de la Russie qui demanda le renvoi immédiat de M. Shuster par l'ultimatum du 7 Zihadjé 1329 (29 novembre 1911).

M. Mornard, de nationalité belge, au service de nos douanes, devint trésorier général et accomplit certaines réformes pendant les trois années de sa gestion, en ce qui concerne la comptabilité financière et le contrôle des dépenses. Puis la grande guerre éclata, les fonctionnaires belges furent renvoyés et ce fut de nouveau l'anarchie au ministère des finances. Pendant la période 1915-1922, le parlement ne se réunit plus et le conseil des ministres s'attribua les pouvoirs de l'assemblée en matière fiscale.

On engagea en 1922 le financier américain, M. Millspaugh, comme administrateur général. Son but principal fut avant tout de réaliser l'équilibre budgétaire. S'il y parvint pour la première fois quant à l'exercice 1923-24, c'est — il ne faut pas l'oublier — qu'à la différence des autres conseillers étrangers, il eut à sa disposition un adjuvant efficace, à savoir la force de Sardaré Sepah, pour faire payer la classe riche et influente qui jusqu'alors n'acquittait aucun impôt : c'est donc grâce au concours du chef du gouvernement, notre roi actuel S. M. I. Reza Chah Pahlavi, que M. Millspaugh put organiser nos finances.

Après le renvoi de M. Millspaugh ce furent les Iraniens qui dirigèrent les finances du pays. Actuellement, M. Charles Clavier, de nationalité belge, administrateur général des revenus au ministère des finances n'a pas les pouvoirs dont étaient investis les autres conseillers étrangers ; son rôle principal consiste dans la préparation des projets de lois et la rédaction des instructions pour en faciliter l'application aux agents financiers. Il a rendu, en outre, de grands services en tant que conseiller économique pour le vote de nos dernières lois qui ont parachevé l'évolution financière de l'Iran. On ne peut pas dire que ce soit chose entièrement terminée, il faut encore du temps et de l'expérience, mais

d'ores et déjà on est en droit d'escompter un ensemble de lois bien faites au point de vue scientifique et adaptées aux exigences du pays. Un résultat aussi favorable est dû pour une large part à la force du gouvernement central qui a su établir la sécurité, l'égalité devant l'impôt et l'équilibre budgétaire. Non seulement les dépenses sont couvertes par des recettes ordinaires, mais nous possédons aujourd'hui une réserve qui s'augmente chaque année du montant de la redevance de notre pétrole du sud.

En résumé si l'on voulait, depuis la révolution de 1906 et pendant les trente ans que nous avons vécus sous un régime parlementaire, définir dans ses principaux traits l'évolution de notre système fiscal, on pourrait conclure de la manière suivante :

1° Les dépenses de l'Etat sont séparées de celles du chah.

2° D'après la constitution, aucun impôt ne peut plus être institué que par la loi, alors que sous l'ancien régime, le prélèvement de nouveaux impôts de la part des chah n'exigeait aucun consentement de la part des contribuables. C'est ainsi que, voulant faire face aux sacrifices jugés nécessaires, les élus de la nation en arrivent peu à peu à frapper toutes les formes de la richesse, si bien que le système fiscal actuel comporte à peu près les impôts en vigueur dans les pays occidentaux.

3° Le principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt, consacré par la loi constitutionnelle de 1907, reçoit application à partir du coup d'Etat de février 1921. C'est l'abandon du système de l'ancien régime où les personnes influentes, qui formaient la classe possédante, n'acquittait généralement aucune contribution. Il convient néanmoins d'observer que les impôts directs perdent leur ancienne prépondérance. Le vieil impôt foncier sera supprimé par

la loi du 24 Azar 1313. Les impôts indirects prennent au contraire, ces derniers temps, un plus ample développement, et il en résulte qu'au regard des charges publiques, les petits revenus sont relativement plus taxés que les possesseurs de gros revenus.

4° A la place des *Mostowfi* de l'ancien régime, il est créé un ministère des finances, organe exécutif du budget, comportant les mêmes rouages administratifs et assumant les mêmes tâches que celui des pays occidentaux. Le budget est toujours voté en temps utile. Les impôts rentrent régulièrement et le législateur s'efforce de réprimer les abus concernant leur recouvrement.

CHAPITRE III

Les impôts directs en Iran et la doctrine.

Aperçu général.

Dans les chapitres précédents, nous avons eu l'occasion d'exposer que sous l'ancien régime, le système fiscal iranien réservait une place prépondérante aux impôts directs, c'était essentiellement l'impôt sur les propriétés non bâties, auquel fut adjoint, vers la fin, une taxe légère sur les revenus du commerce et de l'industrie. A l'exception des droits de douane, il n'existait pas d'impôts indirects ; leur création fut l'œuvre de notre premier parlement. Cela s'expliquait du fait que la terre était alors représentée comme la forme de richesse par excellence, non pas certes qu'il y ait eu sur ce point une doctrine précise, car en matière d'impôt, il semble bien que l'unique doctrine économique qui mérite véritablement ce titre, fut celle prônée par les prêtres chiites sur l'illégalité des impôts prélevés par les chah et la justesse des contributions musulmanes. Il convient en effet de se souvenir qu'après la domination arabe, ce furent les idées fatalistes, le mysticisme qui régnèrent en Iran, et qui orientèrent nos savants de préférence vers les études de philosophie et métaphysique. S'occuper des choses qui concernent ce bas-monde, tels les phénomènes économiques, n'était pas digne de grands esprits. Aussi bien, jusqu'au début du xx^e siècle, pas un seul ouvrage ne sera écrit sur l'économie du pays par un Iranien.

Un document du XIII^e siècle.

Avant d'aborder l'examen critique des doctrines qui apparurent avec la période contemporaine, il nous paraît intéressant de reproduire ici un document qui, s'il n'est pas un exposé de doctrine, nous donne une idée de la façon dont les Iraniens envisageaient les questions économiques. C'est au XIII^e siècle, en effet, que le grand philosophe de Khorassan, Khadjé-Nassir-ed-Diné Touci, donnait ces conseils à Holagou (1) :

« Au nom de Dieu, clément et miséricordieux, le roi de l'univers Holagou, emblème de la justice et de l'équité, m'a chargé de lui donner dans un bref aperçu, les méthodes suivies par les grands rois dans l'administration de leur pays et dans le gouvernement de leurs peuples.

« Dévoué à cet ordre supérieur, je dis : Il est à remarquer d'abord que la stabilité des gouvernements de la Chine et de ses dynasties royales, a conservé dans une certaine mesure les lois et les traditions de la Chine. Ce qui n'est pas vrai pour la Perse. Tour à tour conquise par différents peuples, la Perse n'a pu conserver l'ensemble de ses traditions, elle a perdu peu à peu ses lois d'ensemble. De sorte que chacune de ses provinces agit suivant ses propres coutumes.

« Trois classes de sujets sont contribuables : les agriculteurs, les commerçants et les propriétaires de troupeaux.

« A. — Agriculteurs. — Les agriculteurs riches et aisés paient un droit de 10 %, la dime (Ochr). Les agriculteurs pauvres paient un droit de 5 % ; ils sont exempts de toute contribution en nature.

(1) Voir Demorgny : *Essai sur l'administration de la Perse*. Paris, 1913, p. 129.

« Pour les paysans très pauvres, leur contribution sera prélevée sur le produit de leur récolte, et diminuée de leurs dépenses annuelles. Si le produit dépasse les dépenses, l'excédent donnera lieu à une contribution de 0,5 %. S'il n'y a pas d'excédent, le paysan n'aura rien à payer.

« Ce système fut appliqué sous les anciens rois. Après eux le nombre des provinces de la Perse ayant augmenté, le contrôle des produits de récolte devint de plus en plus difficile. On frappa alors toutes les propriétés sur leurs revenus agricoles d'une taxe uniforme de 10 % : la dîme. Mais les rois justes remarquèrent que cette taxe ne pouvait équitablement être fixe et qu'elle devait changer suivant les années et les récoltes.

« Dans les bonnes années, elle fut donc fixée à 10 % ; dans les années médiocres à 5 % ; et enfin elle fut supprimée pendant les années mauvaises suivant d'ailleurs les prescriptions du Prophète : « Pas de contribution sur les propriétés stériles ou en ruines. » Ainsi donc, les propriétés ruinées furent exemptées de contributions. Dans les cas où elles étaient remises en état de produire, il fallait considérer deux cas :

« 1° ou bien la propriété avait été ruinée et abandonnée pendant plus de trente ans : en ce cas, elle devait être exemptée de toute contribution pendant les trois premières années de la remise en valeur, puis elle devait être soumise à la moitié des taxes pendant les dix années suivantes, après quoi elle était astreinte au paiement des taxes réglementaires comme toutes les autres propriétés ;

« 2° ou bien la propriété avait été abandonnée pendant moins de trente ans, en ce cas elle demeurait soumise aux taxes de mutation et de succession, et elle était imposée d'après des considérations particulières à chaque propriété.

« Dans le cas où il avait été fait remise des contributions aux propriétaires à titre de pension ou de concession, les bénéfices ainsi constitués devaient être respectés. Quant aux détails d'exécution des services financiers, ils variaient avec les conditions du milieu et avec les nécessités particulières aux différentes provinces. Pour chaque région du pays, il y a différentes taxes et différents modes de perception appropriés.

« B. — Commerçants. — En général, le commerce n'a pas été taxé. Quelquefois, les capitaux entrés dans le commerce ont payé un droit de 0,417 %. Ce droit s'appelait « Tamgha ».

« C. — Propriétaires de troupeaux. — Pour les bestiaux qui se reproduisent et qui passent dans les pâturages, il y avait un droit de 1 % ; ce droit s'appelait « Maraï ». Il a été de nos jours doublé et porté à 2 %. »

Les doctrines de la période contemporaine.

Abordons maintenant les opinions des auteurs qui, au xx^e siècle, ont écrit sur les finances de l'Iran, et exposons tout d'abord les deux théories qui s'opposent de MM. Demorgny et Mochar Ghadimy, sur la prépondérance des impôts directs ou indirects.

« L'impôt direct, dit M. Demorgny, n'est pas susceptible de perfectionnement en Perse (1).

« Le système fiscal ne peut, à mon avis, se développer en Perse que par l'impôt indirect.

« L'impôt indirect, en Perse, sera toujours plus juste que l'impôt direct, car chacun paiera l'impôt d'après sa con-

(1) Voir Demorgny : *Les institutions financières de la Perse*. Paris, 1915, pp. 15 et 16.

somation, suivant des tarifs fixes, et non d'après le bon plaisir d'un propriétaire.

« Le riche, consommant beaucoup, paiera plus que le pauvre qui consomme moins.

« L'impôt indirect est plus facilement accepté par les habitants, parce qu'il se sent moins que les impôts directs à l'occasion desquels, nous ne le savons que trop, grâce à la cupidité des grands personnages, grâce à la difficulté d'un contrôle utile, les Persans paient toujours beaucoup plus qu'ils ne doivent à l'Etat, sans que celui-ci voit ses recettes augmenter pour cela. »

L'argument principal de l'auteur en faveur des impôts directs, c'est donc que « le riche consommant beaucoup, paiera plus que le pauvre qui consomme moins » ; or, du point de vue de la science financière, il est acquis que les impôts indirects grèvent beaucoup plus le revenu des pauvres que celui des riches. La thèse contraire, soutenue par M. Mochar Ghadimy, paraît beaucoup plus exacte (1).

« Les impôts indirects ne doivent occuper qu'un rang secondaire dans le système financier.

« Ce qu'il y aura à faire, ce sera d'augmenter proportionnellement l'impôt direct, afin d'atteindre les riches qui, plus que les pauvres, ont le moyen de contribuer aux dépenses de la communauté.

« En un mot, frapper fortement et proportionnellement les classes riches, exonérer les classes pauvres des surcharges et des contributions excessives, ce sera là un système à la fois scientifique et équitable des finances publiques d'un Etat. »

(1) Voir Mochar Ghadimy : *Les finances publiques de la Perse*. Thèse. Paris, 1922, p. 84.

A notre avis, pour réaliser l'égalité de sacrifice des citoyens au regard des charges publiques, il faut développer les impôts directs en instituant des tarifs progressifs pour atteindre les grosses fortunes, et nous ajouterons que la proportion des impôts directs par rapport aux indirects ne devrait pas être la même que dans les pays occidentaux où la richesse est mieux répartie.

M. Naficy, partisan de l'existence des impôts directs et indirects, n'étudie pas précisément la question de prépondérance qu'il convient d'accorder aux uns et aux autres. Il propose des réformes pour les améliorer et il émet ce principe (1) : « qu'en matière d'impôts directs, nous ne pouvons pas négliger les conceptions fiscales musulmanes ». Puis, alléguant les dispositions de l'art. 2 de la loi constitutionnelle du 22 Chaban 1325 (2), il ajoute : « Avec un pays qui professe ces théories, on est bien forcé de tenir compte des conceptions musulmanes ».

Ce principe ne nous paraît guère soutenable, d'autant plus que l'argumentation fondée sur les dispositions de l'art. 2 de la loi constitutionnelle est sans force, puisque celles-ci sont tombées, de bonne heure, en désuétude. A notre avis, les conceptions du droit musulman devraient être écartées dans tous les domaines, surtout en matière fiscale. Ces institutions rudimentaires et archaïques qui n'étaient certes pas sans mérite à l'époque où elles furent mises en vigueur, et qui pouvaient convenir à des peuples vivant il y a treize siècles ne sont vraiment plus de mise pour servir de base à no-

(1) Voir Mocharrafed-Dowleh Hassan Khan Naficy, *L'impôt et la vie économique et sociale en Perse*. Thèse, Paris 1924, p. 116.

(2) Art. 2 : « Le Parlement ne doit à aucun moment voter des lois contraires aux principes de la religion musulmane. Une délégation de cinq docteurs musulmans contrôlera le Parlement et rejettera toutes les lois votées par ce corps qui seraient contraires à la loi musulmane. »

tre législation financière actuelle, si pénétrés que nous soyons de civilisation musulmane. Les conceptions fiscales des grandes nations modernes peuvent parfaitement s'adapter à nos mœurs, et cela est si vrai que M. Naficy, dans son intéressant ouvrage, élabore un régime fiscal très voisin des idées françaises et qui mérite de retenir notre attention. Voici les grandes lignes de son plan d'impôts cédulaires :

Pour les revenus des propriétés non bâties, ses propositions sont les suivantes :

« 1° Discrimination des revenus en trois catégories, avec un régime différent pour chacune d'elles.

« 2° Introduction de la personnalité et de la progressivité dans l'impôt.

« 3° Imposition du revenu net.

« En admettant comme base un tarif de 10 % pour le revenu net d'un propriétaire foncier de moyenne importance, nous aurons donc le barème suivant :

« *a*) Revenu du paysan (facteur main-d'œuvre) :

« Exemption de tous revenus jusqu'à 1200 Krans ;

« Impôt de 5 % au delà de cette somme.

« *b*) Revenu de l'exploitant agricole ou *gavbend* (facteurs semence et bœufs) :

« Exemption jusqu'à 1200 Krans ;

« Impôt de 8 % au delà de 1200 Krans.

« *c*) Revenu du propriétaire foncier (facteurs terre et eau) :

« Impôt de 10 % jusqu'à 50.000 Krans de revenu ;

« 15 % de 50.000 à 120.000 Krans ;

« 20 % au delà de 120.000 Krans.

« Il est évident que si une même personne possède des revenus provenant de facteurs imposés à des taux variables, elle paiera l'impôt au taux indiqué pour chaque portion de son revenu.

« Un tel système permettrait de dégrever un million de pauvres cultivateurs, pour porter leur impôt sur un millier de propriétaires vivant dans la paresse et l'opulence. C'est donc une œuvre de justice qui s'impose. »

Quant à l'impôt sur les revenus des propriétés bâties, M. Naficy écrit :

« Une réforme urgente est donc souhaitable, et pour établir l'égalité parfaite entre les charges fiscales de tous les revenus fonciers, il est indispensable de revenir au régime instauré par le gouvernement de M. Seyed Zia-ed-Dine. Mais le tarif de 7 % est insuffisant. Pour réaliser une péréquation de charges entre les propriétés bâties et non bâties, nous proposons un taux minimum de 8 %. »

Selon M. Naficy, l'impôt sur les bénéfices du commerce et de l'industrie doit être établi de la manière suivante :

« Pour l'établissement de cet impôt, nous pouvons choisir entre trois modes de taxation :

« 1° le système d'impôt de répartition qui est actuellement en vigueur ;

« 2° le système des signes extérieurs ;

« 3° le système de déclaration de revenu par le contribuable. »

Après avoir écarté les deux premiers procédés, il ajoute :

« Il ne reste donc que le système de déclaration qui puisse retenir notre attention. Avec les moyens d'investigation très limités que le fisc peut posséder en Perse, la connaissance du revenu net est presque impossible. Il y a très peu de sociétés importantes et celles qui existent sont des sociétés étrangères et, par conséquent, il n'est pas possible de se servir de bilans ou autres documents livrés à la publicité. Il faut que l'administration se contente de la déclaration du chiffre d'affaires des commerçants. Elle déterminera le

revenu net en appliquant au chiffre d'affaires des coefficients appropriés, variables selon la nature de la profession exercée, la situation et la population de la localité, la classe à laquelle appartient le commerçant et l'importance de son chiffre d'affaires. Ce revenu présumé ne sera qu'approximatif, mais il se rapprochera certainement de la réalité beaucoup plus que dans le système des signes extérieurs. C'est d'ailleurs le même système que nous avons adopté pour la détermination du revenu foncier.

« Le contrôleur des contributions directes pourra, en se référant aux déclarations initiales des commerçants ou aux registres de commerce, s'assurer si tous les commerçants se sont mis en règle vis-à-vis du fisc et si le chiffre d'affaires déclaré correspond à l'état de fortune et au genre d'activité du commerçant. Si le contrôleur des contributions directes constate que les déclarations sont insuffisantes, il leur demandera de fournir des justifications et si les justifications ne lui paraissent pas satisfaisantes, il les taxera d'office. Ceux-ci, s'ils se considèrent trop lourdement taxés, pourront se pourvoir en appel devant une commission administrative. On pourrait, au début, afin d'éviter la collusion entre le contrôleur et le commerçant, substituer au contrôleur une commission administrative ou tout autre organisme pouvant inspirer confiance à l'administration.

« Ce que nous avons dit des commerçants s'appliquerait également aux industriels et aux exploitants des mines. L'impôt dû par ces derniers est indépendant de la redevance qu'ils paient à l'Etat comme concessionnaires ou fermiers des mines.

« Après avoir déterminé le revenu net du contribuable, il s'agit de le taxer. On doit remarquer, à cet effet, que le revenu du commerçant est un revenu mixte du travail et

du capital et que le commerçant court un aléa plus grand que le propriétaire foncier ; il faut donc le ménager plus que ce dernier. Il est, en outre, souhaitable de voir se développer de grands capitaux qui pourraient, grâce à leur crédit, exercer dans le pays d'importantes entreprises. Il est, au contraire, dangereux de voir se développer, dans le pays, le régime de la grande propriété foncière qui, en instituant une sorte de féodalité, irait à l'encontre de l'unité et de l'intérêt supérieur de la nation. Toutes ces considérations expliquent donc un traitement différent entre le commerçant et le propriétaire foncier. Nous proposons le tarif suivant :

« Exemption pour tout revenu net inférieur à 1.800 Krans.

« Entre 1.800 et 20.000 Krans : 6 % ;

« De 20.000 à 50.000 Krans : 8 % ;

« De 50.000 à 120.000 Krans : 10 % ;

« Au delà de 120.000 Krans : 15 %. »

En plus, l'auteur propose la taxation d'autres revenus, au nombre de quatre, qui ne payaient presque pas d'impôt à ce moment-là : à savoir :

1° les revenus des tribus ;

2° les revenus des valeurs mobilières ;

3° les revenus des professions libérales ;

4° les revenus du travail.

« 1° *Les revenus des tribus.* — Nous avons expliqué que les tribus tiraient d'importants revenus de l'élevage. Nous avons également dit qu'il serait souhaitable de leur faire supporter un impôt dont le produit servirait à les sédentariser. Comment peut-on appliquer cet impôt ? Ici il y a une différence au point de vue technique. L'administration ne possède aucun moyen pour connaître le revenu du contribuable. Il n'est pas plus facile d'exiger une déclaration que d'essayer de deviner les revenus par des signes exté-

rieurs. Quels signes extérieurs peut-on choisir pour une population qui vit sous les tentes ? D'un autre côté, le système de capitation est injuste, même s'il est gradué. En présence de ces difficultés, nous nous rallions à un impôt de répartition qui, dans les circonstances actuelles, paraît réaliser plus de justice et présenter plus de certitude. Le gouvernement fixera chaque année le chiffre d'impôt que doivent payer toutes les tribus. Nous proposons le chiffre de 50 millions, qui est égal à la moitié de l'impôt foncier, et qui suppose une population nomade égale au tiers de toute la population. Le gouvernement fera une première répartition de cet impôt entre toutes les tribus et déterminera le contingent de chaque tribu, en tenant compte de certains éléments, particulièrement du nombre des familles dont la tribu est composée. Puis les Khans ou notables de chaque tribu, réunis en commission, assistés de certains agents de l'administration, feront une première sous-répartition du contingent entre les diverses branches de la tribu. Une répartition individuelle se fera dans la même forme entre différents chefs de famille. Les chefs de la tribu seront responsables, vis-à-vis de l'administration, pour le recouvrement de l'impôt, et devront prêter aide et assistance aux agents du fisc. Le système a l'avantage de réduire au minimum l'intervention, souvent délicate, de l'administration dans les affaires des tribus et de rendre l'impôt plus équitable puisqu'il est réparti avec le concours des contribuables eux-mêmes. Enfin la perception se fera sans beaucoup de frictions.

« 2° *Les revenus des valeurs mobilières.* — Les opérations de crédit étant très peu développées en Perse, les revenus de cette nature sont très faibles. Il y a un grand intérêt à encourager le développement de la richesse sous

cette forme, et ici l'intérêt économique du pays réside dans la modération de l'impôt. Mais comme il convient d'imposer tous les revenus, pour respecter le principe de l'égalité de tous les citoyens, nous croyons que l'impôt doit être perçu mais avec un taux plus modéré, de 4 % par exemple. Pour atteindre les revenus des valeurs étrangères, les intérêts des dépôts en banques, etc., il faut entrer en négociation avec les banques et les établissements de crédit et leur faire agréer le système du stoppage à la source. Pour d'autres catégories de capitaux mobiliers, comme les créances, etc., la taxation ne devient possible que par l'organisation des services d'enregistrement.

« 3°) *Les revenus des professions libérales.* — Dans la catégorie des professions libérales, il convient de classer les avocats, les architectes, les médecins, les prêtres, les vaez, etc... Les prêtres forment une classe très riche ; ils retiennent de grands revenus des biens de mainmorte dont ils ont le bénéfice ; ils possèdent de vastes propriétés. Ces revenus sont taxés à l'impôt foncier. Mais, en outre, ils remplissent d'autres fonctions : officier d'état-civil, officier ministériel, juge, etc... ; en cette qualité, ils touchent des honoraires qui rentrent dans les revenus des professions libérales. Les Vaez forment une classe de parasites dont la suppression serait un grand bien pour la Perse ; leur unique fonction consiste à forger des légendes et à déconsidérer la religion en les débitant du haut de la chaire, dans le but de faire pleurer les fidèles sur le triste sort des martyrs, alors que les vertus et les souffrances réelles de ces martyrs suffisent pour leur donner droit à la plus haute estime. Ces deux catégories de gens s'adjugent des revenus très élevés en exploitant les sentiments de charité et le fanatisme des habitants. Ils se prétendent qualifiés pour

recevoir en lieu et place de l'Imam les impôts islamiques : le Khoms, le Zekat, le Fetrieh ; ils perçoivent des taxes dites de *Kaffareh*, amende que l'on paie quand on n'a pas rempli les prescriptions religieuses ; ils se font payer les sadaghehs ou aumônes. Ils s'adjugent encore toutes sortes de revenus : citons à titre d'exemple qu'une famille gagne à Téhéran un revenu considérable (plus de 100.000 Krans, dit-on), en permettant aux fidèles de venir allumer chez elle des bougies et des cierges. Ce sont là des revenus immérités, un enrichissement sans cause aux dépens d'un peuple ignorant et crédule, qui ne méritent aucun encouragement et qui devraient être supprimés purement et simplement. On serait donc bien indulgent en les soumettant au même impôt que les revenus des médecins, avocats, etc., qui, s'ils gagnent de l'argent, rendent aussi de réels services. Mais on ne peut aller plus loin, car on se heurterait à la routine et à trop d'intérêts personnels. L'impôt doit être assis, pour cette catégorie, sur le revenu net, avec exemption de 3.600 Krans à la base et un tarif simplement proportionnel, 6 % par exemple. Le système de déclaration ne saurait convenir à cette catégorie de revenus, par suite de la difficulté qu'il y aurait à contrôler ces déclarations. Nous croyons donc qu'il faudrait adopter le système indiciaire, et se basant sur des signes extérieurs propres à chaque catégorie de contribuable, fixer un revenu forfaitaire, indépendamment du revenu réel, mais essayant de s'en rapprocher le plus possible. Les signes extérieurs pourraient être le nombre de domestiques, les chevaux et voitures, la valeur locative de l'habitation, etc... Au moyen de ces signes, les contribuables seraient répartis en classes et un tarif spécial serait appliqué à chaque classe.

« 4°) *Les traitements et salaires.* — La Perse est un pays

de fonctionnaires par excellence ; mais ils sont mal payés et vivent souvent dans la gêne. Pourtant un impôt sur le revenu doit être créé sur les traitements, au nom du principe de l'égalité de tous les citoyens devant les charges publiques.

« Nous proposons donc un impôt au taux suivant :

« Exemption jusqu'à 3.600 Krans ;

« 6 % de 3.600 à 6.000 Krans ;

« 8 % au delà de ce chiffre (applicable en réalité aux ministres et aux gouverneurs).

« La perception de l'impôt ne présente aucune difficulté en pratique : l'Etat le prélève directement sur le traitement de ses fonctionnaires. Pour les employés des services privés, on doit également recourir au système du stoppage à la source avec obligation de déclaration imposée aux employeurs.

« *Résultats financiers.* — Tous ces impôts présentent des perspectives d'avenir très importantes. Mais nous ne pouvons pas dire ce que seront les résultats immédiats, par suite des éléments d'incertitude qui existent. Pour les trois catégories d'impôts proposés sur les revenus des valeurs mobilières, des professions libérales et des traitements et salaires, nous inscrivons donc un chiffre d'attente de dix millions.

« *Impôt général sur le revenu.* — Nous sommes partisans de la création d'un impôt général sur le revenu en Perse. Il est conforme aux conceptions fiscales de l'Islam ; c'est aussi le seul moyen véritable de donner à l'impôt un caractère de personnalité. Mais nous croyons qu'aujourd'hui l'application d'un impôt général sur le revenu n'est pas possible en Perse. Les lourdes charges fiscales que nous

proposons sont suffisantes pour réaliser une première étape, et si on voulait alourdir encore ces charges, on risquerait de faire crouler tout le système. En outre, l'administration financière n'a pas encore atteint ce degré de perfection nécessaire pour assurer à cet impôt de bons résultats. Des tarifs progressifs que nous avons proposés permettent de suppléer jusqu'à un certain point à l'impôt général sur le revenu. Nous écartons donc la possibilité de la création immédiate de cet impôt, tout en espérant que, plus tard, dans une dizaine d'années par exemple, on pourra achever l'édifice fiscal de la Perse par la superposition, aux impôts cédulaires sur les revenus, d'un impôt général sur le revenu ».

Parvenus au terme de ce long exposé, il nous paraît bien difficile de ne pas formuler une appréciation d'ensemble sur le plan proposé par M. Naficy. La connaissance approfondie que l'auteur possède de notre vie économique et sociale nous porte à considérer que la plupart de ses conclusions pourraient être admises, et qu'il en résulterait un bénéfice certain pour les finances de l'Etat. Il n'est pas douteux, tout d'abord, que ce serait justice de relever les tarifs de nos impôts actuels et de taxer plus fortement les gros revenus, de manière à contrebalancer la charge des impôts indirects qui pèsent beaucoup plus lourdement sur les petits revenus. Il apparaît bien, d'autre part, que les procédés proposés pour la détermination du revenu net des différentes catégories sont les mieux choisis, si l'on tient compte de l'économie générale, des institutions et des mœurs de notre pays. Enfin les motifs invoqués pour taxer certains revenus des prêtres, des Vaez et des tribus sont également fort justifiés.

Qu'il nous soit permis néanmoins d'exprimer ici quel-

ques réserves, fondées sur ce fait que l'Iran de 1924 n'est plus tout à fait celui de l'époque présente, qu'il a même assez sensiblement changé, que notamment les valeurs mobilières ont pris de l'importance, que de nombreuses sociétés commerciales se sont créées, et que, de ce chef, le plan initial devrait subir certaines retouches. D'autre part, les prêtres et les Vaez ont perdu beaucoup de leur prestige et influence ; de même les tribus ont considérablement diminué. A cet égard, la politique du gouvernement actuel, qui consiste à les sédentariser, reçoit d'ailleurs l'approbation de M. Naficy, puisque c'est dans ce but qu'il propose son impôt sur les tribus. Mais à notre avis, ces populations nomades devraient être légalement obligées de se fixer en un lieu déterminé. Le gouvernement ne devrait plus reconnaître ni tribus, ni chefs de tribus. Leurs organisations devraient être supprimées, car elles présenteront toujours un danger vital pour l'Iran au point de vue politique.

CHAPITRE IV

L'impôt sur les sociétés, le commerce, etc.

Au cours des précédents chapitres, nous avons examiné les impôts qui existaient sous l'ancien régime et ceux qui furent institués par les premier et deuxième parlements. Avec l'avènement de S. M. I. Pahlavi, c'est un gouvernement fort qui commence à exercer le pouvoir et à réaliser une série de réformes attendues depuis longtemps : la réorganisation de l'armée, le redressement économique, le réarmement national, le grand programme de travaux publics, etc., etc... De ce chef, les charges augmentent et la nécessité de nouveaux impôts se fait sentir. On commence alors à imposer certains revenus qui, jusqu'à ce moment, étaient affranchis de toute espèce de participation aux dépenses publiques. Le premier essai de ce genre fut la loi du 12 Farvardine 1309, sous le nom de « L'impôt sur les sociétés, le commerce, etc. », qui créait en réalité un impôt sur les revenus avec, pour assiette, tantôt le revenu net et tantôt le chiffre d'affaires.

Le revenu net est défini par la remarque I de l'art. 2 : « Les revenus nets consistent dans l'intégralité des revenus, déduction faite des dépenses qui sont nécessaires pour l'acquisition de ceux-ci ».

Sont assujettis à cette loi, en vertu du titre même, les sociétés, les commerçants, et par « etc. » il faut entendre : les fonctionnaires publics et privés, les médecins, les avocats, les courtiers et commissionnaires, auxquels se réfèrent les différents articles. En outre, conformément à l'art. 10,

tombent également sous son application ceux qui obtiennent des revenus autres que ceux mentionnés par les dispositions précédentes. Egalement aussi, selon l'art. 2, les sociétés à but lucratif et les fabriques (on entend par fabriques les établissements industriels), sauf les banques et les établissements de change.

Les sociétés qui ont leur siège principal en Iran paient l'impôt sur l'ensemble de leurs revenus nets, qu'ils soient acquis en Iran ou à l'étranger ; dans le cas contraire, elles sont taxées seulement d'après les revenus en provenance de l'Iran. Les tarifs sont les suivants :

Pour les revenus nets de 5.000 à 100.000 Toumans, 3 % ;

De 100.000 à un million, 3 1/2 % sur l'excédent de 100.000 Toumans ;

A partir de 1.000.001 Toumans, 4 % sur l'excédent de un million.

Les commerçants paient leur impôt forfaitairement ; ils sont classés, d'après leur chiffre d'affaires, en quatre catégories auxquelles correspond une taxe annuelle de 250, 150, 80 et 30 Toumans.

Suivant la remarque I de l'art. 4, les commerçants de première catégorie sont ceux dont le chiffre d'affaires dépasse 60.000 Toumans par an ; les commerçants de deuxième catégorie sont ceux dont le chiffre d'affaires varie entre 40.000 et 60.000 Toumans par an ; sont de troisième ou de quatrième catégorie ceux dont la vente annuelle varie entre 20.000 à 40.000 et 5.000 à 20.000 Toumans. D'après la remarque 2 de l'art. 4, les commerçants dont le montant de vente annuelle ne dépasse pas 5.000 Toumans sont exempts de l'impôt.

A part des commerçants, *Asnaf* sont classés en trois caté-

gories (1). Les trois catégories de *Asnaf* paient respectivement 100, 48 et 18 Toumans par an. La première catégorie comprend ceux dont le chiffre d'affaires dépasse 40.000 Toumans par an ; la deuxième ceux dont le chiffre d'affaires varie entre 20.000 et 40.000 Toumans ; la troisième ceux dont le chiffre d'affaires est compris entre 5.000 et 20.000 Toumans.

Les courtiers et commissionnaires forment aussi trois catégories d'après l'importance des transactions où ils ont servi d'intermédiaires et paient, suivant la catégorie de laquelle ils dépendent, 100, 50 et 30 Toumans par an.

Sont exempts de l'impôt ceux dont le chiffre des transactions ne dépasse pas 30.000 Toumans par an.

Suivant l'art. 7, les avocats et les médecins sont classés en trois catégories. L'impôt varie selon que le contribuable réside dans la capitale ou en province. Il est, selon les catégories, de 120, 48 et 6 Toumans à Téhéran ; de 60, 24 et 2 Toumans en province.

En vertu de l'art. 9, les fonctionnaires de l'Etat et des municipalités, sauf les militaires, les officiers de police et de gendarmerie et les retraités, doivent payer les impôts ci-dessous :

A. — Ceux qui touchent plus de 35 Toumans et le maxi-

(1) *Asnaf* est le pluriel du mot *Senf* que certains auteurs ont traduit « corporation ». Jusqu'à ces derniers temps, certaines professions telles que les cordonniers, les marchands de tissus, etc., étaient organisées en vue de défendre leurs intérêts communs. Ces groupements ne peuvent pas être dénommés corporations puisque, de tout temps, la liberté du travail, principe consacré par la religion musulmane, fut respectée en Iran et que, d'autre part, les notions d'apprentissage, de compagnonnage, de confection d'un chef-d'œuvre, etc., etc., leur furent toujours inconnues. Si chaque groupe de profession avait son chef, celui-ci n'était en réalité qu'un représentant du groupe chargé, par exemple, de la répartition de l'impôt des patentes auquel les *Senf* étaient soumis. De nos jours, ils n'ont plus d'organisation et sont traités comme commerçants par des lois ultérieures.

mun de 50 Toumans par mois, doivent payer 1/2 % sur la totalité de leur rémunération ;

B. — Ceux qui ont un traitement mensuel qui varie entre 50 et 100 Toumans doivent payer 1 1/2 % sur l'excédent de 50 Toumans.

C. — Ceux dont la rémunération varie entre 100 et 200 Toumans paient à raison de 2 % sur l'excédent de 100 Toumans.

D. — Le tarif est de 4 % à partir de 200 Toumans sur l'excédent de ce chiffre.

Suivant l'art. 10 de la loi : ceux qui ont des revenus autres que les contribuables que nous avons cités sont assujettis à l'impôt, du moment que leurs revenus nets dépassent 500 Toumans par an (exception faite pour les revenus des propriétés bâties et non bâties). Le tarif est de 1 % pour l'excédent de 500 Toumans jusqu'à 2.000 et de 2 % pour l'excédent de 2.000 Toumans jusqu'à 6.000 et de 3 % sur l'excédent de ce chiffre.

Mode de perception de l'impôt.

Les commerçants, *Asnaf*, les courtiers, les commissionnaires, les avocats et les médecins, pour pouvoir exercer leur profession, doivent obtenir un permis (*djavaz*) et le montant de l'impôt est perçu au moment de la livraison de celui-ci qui doit avoir lieu avant le 15 Khordad de chaque année.

Les contribuables visés aux art. 4 et 5, c'est-à-dire les commerçants et *Asnaf*, sont tenus de faire une déclaration à l'agence financière de leur ressort, en indiquant le montant de leur vente annuelle qui donnera lieu à leur classement.

Les avocats et médecins doivent remettre aussi une dé-

claration en indiquant la catégorie de laquelle ils dépendent. Enfin la remise de déclaration est nécessaire en exécution de l'art. 13, pour tous les contribuables qui doivent obtenir le permis ou ceux visés aux art. 4, 5, 6 et 7 de la loi ; en cas de non remise de la déclaration qui doit avoir lieu chaque année avant le 15 Khordad, ils sont taxés d'office par l'agence financière.

Art. 11 : les dispositions de l'art. 10 ne s'appliquent pas aux représentants diplomatiques et aux consuls étrangers.

Art. 12 : Au Farvardine mah de chaque année, les sociétés et établissements sont tenus de remettre à l'agence financière de leur ressort une liste de leurs fonctionnaires et employés, en indiquant le montant de leurs rémunérations et salaires respectifs, si ceux-ci dépassent 500 Toumans par an. La société ou établissement est responsable de l'impôt afférent à ses fonctionnaires et employés, tant qu'ils sont à leur service.

Art. 15 : En cas de conflit entre l'agent financier et le contribuable sur le montant du revenu imposable ou celui de l'impôt, chacune des deux parties a le droit de porter le différend devant la commission prévue à l'art. 10 de la loi de l'impôt sur la propriété foncière et les bestiaux du 20 Bahman mah 1304. La décision prise par la majorité de la commission sera définitive.

Art. 16 : Les impôts établis par cette loi seront perçus à partir du début de l'année 1309.

Le commentaire que nous venons de faire des différents articles de cette loi n'appelle pas grandes observations critiques complémentaires. Renouvelons donc simplement l'affirmation inscrite en tête de ce chapitre qu'elle est le premier essai d'une réforme tendant à taxer certains revenus qui ne l'étaient pas auparavant, de manière à faire prévaloir

le principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt. Mais ajoutons aussitôt que cet essai fut sans résultat appréciable au point de vue financier, car, faute de sanctions, l'impôt fut improductif, le texte légal n'ayant d'ailleurs prévu aucune mesure sérieuse pour sa perception, ni envisagé aucun contrôle pour les déclarations prescrites aux divers contribuables.

CHAPITRE V

L'impôt sur les revenus.

Les difficultés financières et le rendement insignifiant de l'impôt sur les sociétés, le commerce, etc., amenèrent le gouvernement à préparer le projet de loi d'impôt sur les revenus qui fut votée le 29 Aban 1312 (20 novembre 1933). Ce texte établit un système d'impôts cédulaires et essaie de taxer d'une manière efficace les revenus qui étaient frappés par l'impôt sur les sociétés, le commerce, etc. Mais il y ajoute certains revenus dont il sera parlé dans un instant, quand nous aurons exposé la théorie générale du revenu en matière de législation fiscale, et fait apercevoir les différences qui la séparent de la conception un peu particulière du législateur iranien.

D'une manière générale, on peut citer comme signes distinctifs du revenu, les deux éléments suivants : la périodicité et une source durable qui a besoin d'être aménagée ou exploitée pour être génératrice de revenu.

C'est une recette susceptible de renouvellement, dont on peut tenir un compte prévisionnel, tels les fruits de l'arbre, le salaire, le loyer, etc. L'idée de périodicité, impliquée dans le mot même de revenu, exige une source plus ou moins durable, qui peut consister en un capital, une capacité professionnelle, une force physique ou intellectuelle, ou encore une combinaison de plusieurs de ces éléments, auquel cas on se trouve en présence d'un revenu mixte.

Pour procurer un revenu, il est indispensable que la source soit aménagée ou exploitée. Pour un capital mobilier, cette

mise en œuvre consiste à le placer et c'est à l'emprunteur de le faire fructifier en vue d'en servir les arrérages au créancier. Pour une maison d'habitation, il faut l'entretenir et se procurer un locataire. Quant aux entreprises agricoles et industrielles, il est nécessaire de les exploiter.

Enfin, il convient de signaler qu'à la longue la perception du revenu épuise la source : l'outillage industriel s'use, la force physique disparaît, une maison a besoin d'être entretenue et tout de même ne dure pas indéfiniment. Si le créancier trouve son capital intact à l'échéance, c'est parce qu'il a laissé au débiteur le soin de l'entretenir. Le possesseur d'une source de revenu, en vue de s'assurer un bénéfice plus durable, doit donc l'entretenir ou procéder à son renouvellement ; par exemple, pour une machine qui dure dix ans, il y a lieu de mettre de côté, chaque année, $1/10^e$ de sa valeur, de telle sorte que, les dix ans révolus, on puisse être en possession d'une machine toute neuve, capable de produire aussi bien que la précédente. En général, les deux procédés devront être combinés selon les différentes sources de revenus, c'est-à-dire qu'il conviendra d'entretenir et d'amortir. Telle est dans ses grandes lignes la notion généralement admise du revenu en matière fiscale.

Or, si l'on se reporte aux articles de la loi du 29 Aban 1312 (20 novembre 1933), on observe à la fois qu'aucune définition précise du revenu n'y est inscrite, mais qu'en tout cas ce n'est pas la théorie pour ainsi dire classique de la science financière qui a guidé le législateur. Une double constatation s'impose : la première, c'est que les seuls revenus pris en considération sont ceux qui peuvent être évalués en argent par le fisc. En conséquence, il n'est pas fait état des revenus que certains auteurs ont dénommés immatériels, par exemple la jouissance, par un amateur d'art, d'une collection de

chefs-d'œuvre. La seconde constatation, c'est qu'en outre des revenus offrant le caractère de périodicité, une taxe est désormais instituée sur les lots et « les revenus accidentels », qui constituent à proprement parler le gain de fortune, et que cette contribution spéciale ne fait pas l'objet d'un texte distinct. Pour quel motif ? L'explication la plus simple et la plus plausible, c'est que le législateur iranien, jugeant nécessaire la création de toute une série d'impôts nouveaux, a préféré ne pas multiplier le nombre des lois fiscales et codifier l'ensemble dans un texte unique.

Si la loi n'a pas défini le revenu, elle a, par contre, précisé ce qu'est le revenu net. Suivant la remarque 2 de l'art 1 : « les revenus nets s'entendent du montant obtenu en déduisant de la totalité des revenus du contribuable, pendant la période imposable, les dépenses courantes et les charges professionnelles obligatoirement supportées pendant cette période pour acquérir et conserver lesdits revenus, dans les limites qui seront déterminées par le règlement à approuver par la commission des finances. »

D'après l'art. 1^{er} du règlement approuvé par la commission des finances de la Chambre, les charges professionnelles et les dépenses courantes mentionnées dans la remarque 1 de l'art. 1^{er} de la loi consistent en :

1° Le loyer des locaux nécessaires à l'exercice de la profession. Si une partie seulement de ces locaux est affectée aux besoins de la profession, le loyer de cette partie est imputé sur les charges professionnelles. Au cas où on n'a pas payé de loyer pour ces locaux, il faut prendre le montant qu'on payerait éventuellement si on devait payer un loyer ;

2° Tous les frais nécessaires pour l'assurance, l'entretien, le chauffage et l'éclairage des locaux et tous autres frais de l'espèce indispensables concernant ces locaux ;

3° Les intérêts des sommes empruntées à des tiers et engagées dans l'exploitation pour satisfaire aux nécessités professionnelles ;

4° Les traitements et salaires des employés et ouvriers au service de l'établissement ;

5° Tout impôt payé pour la période d'imposition (c'est-à-dire pour l'année dont l'impôt doit être payé) ;

6° Toutes autres dépenses réelles d'exploitation ou d'administration et autres dépenses indispensables concernant la profession, qui sont dûment justifiées.

Et l'art. 9 de l'instruction du 17 Esfand 1312 nous dit : « Ne peuvent être considérées comme charges professionnelles, les dépenses ayant un caractère personnel et privé, tels le loyer de la maison personnelle, les dépenses de la famille, les frais de mobiliers et d'articles de ménage et les frais d'étude des enfants ; les frais de récréation et d'amusement et toute autre dépense qui ne regarde pas l'exercice de la profession du contribuable, ne sont pas considérés comme dépenses courantes et frais de profession.

Sont conséquemment exclues, les dépenses de capital et notamment le prix de construction ou d'achat d'immeubles, matériel et mobilier, ainsi que les allocations, dons ou cadeaux librement consentis sans nécessité d'ordre commercial ou industriel à des particuliers, œuvres ou organismes publics ou privés. »

Les revenus imposables peuvent être groupés en quatre catégories :

1° Bénéfices industriels et commerciaux ;

2° Bénéfices des professions non commerciales ;

3° Revenus des capitaux mobiliers ;

4° Traitements et salaires.

Les revenus des propriétés bâties et non bâties ne tombent pas sous l'application de cette loi.

SECTION I. — L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS
ET COMMERCIAUX.

La catégorie des bénéfices industriels et commerciaux est la plus importante des quatre cédules dont se compose l'impôt sur les revenus. L'impôt frappe tous les bénéfices résultant des actes de commerce, tels que les définit le code de commerce d'Odibehechte 1311, dans ses articles 2 et 3, à condition que le contribuable fasse de ces actes sa profession habituelle.

Art. 2 : « Sont actes de commerce :

« 1° Tout achat ou acquisition de biens meubles avec intention de les revendre ou de les louer, soit avant, soit après y avoir apporté des modifications ;

« 2° Toute entreprise de transport par terre, par eau ou par air, de quelque façon que le transport ait lieu ;

« 3° Toutes sortes d'opérations de courtage ou de commission, toute entreprise d'agence, ainsi que tout établissement créé pour rendre certains services, tels que faciliter les transactions immobilières, trouver des serviteurs ou préparer et fournir du matériel, etc. ;

« 4° La création et l'exploitation de toute espèce de manufacture, pourvu qu'elle ne soit pas destinée à ne subvenir qu'aux besoins personnels ;

« 5° Toute entreprise d'opérations de vente à l'encan ;

« 6° Toutes entreprises de spectacles publics ;

« 7° Toutes opérations de change et de banque ;

« 8° Toutes opérations relatives à des lettres de change, tant entre commerçants qu'entre non commerçants ;

« 9° Toutes opérations d'assurances maritimes ou non maritimes ;

« 10° Toute entreprise de construction, d'achat et de vente de bateaux et toute entreprise de navigation tant intérieure qu'extérieure et toutes opérations y relatives ».

Art. 3 : « Sont réputés commerciaux les actes suivants, en tant que les parties contractantes ou l'une d'elles sont commerçantes :

« 1° Toutes opérations entre commerçants, marchands, changeurs et banquiers ;

« 2° Toutes opérations que le commerçant fait avec un non commerçant pour les besoins de son commerce ;

« 3° Toutes opérations faites par des préposés, serviteurs ou commis des marchands pour les affaires commerciales de ceux-ci ;

« 4° Toutes opérations de sociétés commerciales ».

Les actes industriels sont assimilés aux actes de commerce, d'après le code de commerce, puisque le n° 4 de l'art. 2 nous dit : « La création et l'exploitant de toute espèce de manufacture, pourvu qu'elle ne soit pas destinée à ne subvenir qu'aux besoins personnels ». Ici, le mot de manufacture doit être pris dans son sens large, c'est-à-dire toute entreprise qui transforme les matériaux.

Pour que le contribuable soit passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, il faut qu'il se livre aux actes commerciaux et industriels d'une manière habituelle.

Les bénéfices industriels et commerciaux étaient taxés même avant la loi du 12 Farvardine 1309 par l'impôt des patentes, le seul impôt de répartition qui existait dans notre système fiscal. Cet impôt des patentes avait un caractère local et changeait de ville en ville. Pour la ville de Téhé-

ran, par exemple, le montant de l'impôt était fixé à 60.000 Krans. On y ajoutait d'autres taxes, de telle sorte que le total de l'impôt à percevoir s'élevait à 130.000 Krans que le gouverneur fixait chaque année. L'impôt était réparti entre les *Senf*, mais seulement ceux qui existaient à l'époque de la création de l'impôt. Le chef du service des patentes, d'accord avec les chefs des *Senf*, répartissait chaque année le montant total de l'impôt. Chaque *Senf* répartissait entre ses membres le montant de l'impôt qui lui incombait. M. Seyed Ziaed Dine attribua les recettes de cet impôt à la municipalité de la capitale, en portant son montant à un million de Krans, mais la chute du cabinet noir suspendit l'application de cette réforme. L'impôt sur les sociétés, le commerce, etc., que nous avons analysé au chapitre précédent, frappait déjà les bénéfices commerciaux et industriels, mais l'impôt sur les revenus, qui le remplace, les taxe d'une manière plus rationnelle.

§ 1. — *Les sociétés.*

Les sociétés, régulièrement constituées d'après le code de commerce, font l'objet de mesures spéciales. On lit à la fin de l'instruction du 17 Esfand 1312 : « Dans l'évolution actuelle de la législation fiscale de l'Iran, l'impôt sur les sociétés est destiné à occuper une place importante ». Comme l'impôt sur les revenus ne taxe pas les valeurs mobilières, les dispositions spéciales aux sociétés ont pour objet de remédier à cette insuffisance. La comparaison des tarifs applicables aux sociétés et aux commerçants en apporte la preuve : un commerçant qui a un revenu net de 20.000 Rials par an paye forfaitairement un impôt de 300 Rials ou 1 1/2 % de son revenu net, tandis qu'une société qui a 25.000 Rials de

revenu net paye 3 % sur les 20.000 Rials qui excèdent le minimum non imposable, soit 5.000 Rials.

Suivant l'art. 2 de la loi, sont assujettis à l'impôt : « Tous les genres de sociétés à but lucratif, qui possèdent en Iran leur siège principal, ainsi que toutes celles qui, ayant leur siège principal à l'étranger, ont en Iran un établissement (succursale, représentant, etc.) ou qui y obtiennent des revenus à l'intervention d'autrui ». Tous les genres de sociétés sont visés, ainsi les banques et établissements de change exonérés de l'impôt par l'art. 2 de la loi du 12 Farvardine 1309. Selon l'art. 2 de l'instruction du 17 Esfand 1312 : « Les sociétés à but lucratif sont celles qui sont constituées par acte régulier, sous une forme légale, au moyen des capitaux fournis par un certain nombre d'associés ou d'actionnaires et qui visent à l'obtention de profits ; elles rentrent généralement dans la catégorie des sociétés commerciales et sont tenues de faire enregistrer leurs actes (statuts) conformément à la loi du 2 Khordad 1310 et à l'art. 195 du code de commerce d'Orbibehechte 1311 ».

Art. 3 : « Sont dès lors à assujettir à l'impôt notamment : les sociétés qui ont en Iran leur siège social ou principal, c'est-à-dire celles qui sont réputées de nationalité iranienne.

« Il s'agit principalement des sociétés régulièrement constituées en Iran sous l'une des sept formes ci-après autorisées par le code de commerce :

- « 1° les sociétés par actions ;
- « 2° » » à responsabilité limitée ;
- « 3° » » en nom collectif ;
- « 4° » » en commandite simple ;
- « 5° » » en commandite par actions ;
- « 6° » » proportionnelles ;

« 7° les sociétés coopératives de production et de consommation.

« Rentrent éventuellement dans la même catégorie, au point de vue fiscal, les sociétés qui, tout en étant constituées à l'étranger conformément à une législation étrangère, possèdent en Iran leur siège principal, c'est-à-dire l'établissement central où s'exerce l'impulsion génératrice des affaires et où généralement se centralisent les comptes et se réunissent les assemblées chargées de l'approbation du bilan et des comptes annuels ».

Art. 4 : « Sont également imposables aux termes de la loi susvisée, les sociétés régulièrement constituées à l'étranger conformément à une législation étrangère et qui, tout en ayant leur siège social ou principal à l'étranger, possèdent en Iran un ou plusieurs établissements. Sont considérés comme tels les centres effectifs de direction, succursales, mines, plantations, fabriques, ateliers, magasins, bureaux, agences, dépôts, installations et autres locaux professionnels où s'exerce une activité industrielle ou commerciale quelconque.

« Lorsqu'une société étrangère entretient des relations d'affaires régulières en Iran par l'intermédiaire d'un agent qui y est établi et qui a qualité pour agir au nom de ladite société, celle-ci doit être considérée comme ayant un établissement dans le pays.

« Il en sera notamment ainsi lorsque l'agent établi en Iran :

« 1° Est fondé de pouvoirs, qui engage habituellement la société pour laquelle il travaille ou ;

« 2° Est lié par un contrat d'emploi et se livre habituellement à des actes de commerce, pour le compte de la société, moyennant rémunération de celle-ci ;

« (On peut considérer comme indice de l'existence du con-

trat d'emploi, le fait que les frais d'administration de l'agent, notamment le loyer des locaux, sont supportés par la société).

« 3° A habituellement pour la vente un dépôt ou un stock de marchandises appartenant à la société.

« Au surplus, toute société étrangère qui obtient, en Iran, des revenus à l'intervention d'autrui est imposable à raison de ses revenus.

« Tel est le cas notamment des sociétés qui donnent des films en location ».

A propos des sociétés qui obtiennent, en Iran, des revenus à l'intervention d'autrui, l'art. 18 de ladite instruction dispose dans les termes suivants : « L'art. 2 de la loi assujettit à l'impôt non seulement les sociétés étrangères qui possèdent des établissements en Iran, mais également celles qui obtiennent dans le pays des revenus à l'intervention d'autrui. Un cas typique de réalisation de revenus à l'intervention d'autrui est celui des sociétés étrangères qui donnent en location, en Iran, des films cinématographiques. En vue d'éviter toute contestation à cet égard, l'art. 2 du règlement du Ministère des Finances dispose que l'impôt applicable au produit de semblables locations, en vertu de l'alinéa C de l'art. 12 de la loi, peut être réclamé aux personnes qui paient, en Iran, lesdits revenus à la société étrangère. Provisoirement, on pourra se borner à n'exiger qu'un impôt de 3 % sur le montant brut de la location ».

Les groupes ou associations à but non lucratif font l'objet de l'art. 5 de l'instruction : « En ce qui concerne spécialement les sociétés, groupements ou institutions sans but lucratif, tels les clubs privés, institutions religieuses, d'enseignement, de bienfaisance ou d'utilité publique, y compris les hôpitaux, ainsi que les services, monopoles et entreprises d'intérêt général gérés exclusivement par l'Etat ou

les Municipalités, leurs revenus nets ne tombent pas sous l'application de l'impôt. Toutefois, pour les établissements de l'espèce gérés par des particuliers sans contrôle de l'Etat ou des Municipalités, il y aura lieu, en cas de doute quant au régime qui leur est applicable, d'en référer au Ministère des Finances par rapport détaillé, exposant leur but et leur mode de fonctionnement ».

Les revenus imposables.

Suivant l'art. 4 de la loi, les sociétés qui ont leur siège principal en Iran sont imposables sur l'intégralité de leurs revenus nets, même si tout ou partie de ceux-ci ont été réalisés à l'étranger. Il s'agit ici des revenus de l'année antérieure, y compris les réserves de ladite année ; si l'exercice social ne correspond pas avec l'année solaire, l'impôt sera perçu sur les revenus nets de l'exercice clôturé pendant cette année antérieure.

Les revenus nets sont les revenus bruts déduction faite des dépenses courantes et charges professionnelles telles que nous les avons indiquées. En outre, suivant l'art. 4, 4^e alinéa, de la loi, ne sont pas compris dans les revenus nets les amortissements effectifs des immeubles et des biens meubles de la société, pour autant qu'ils correspondent à une dépréciation réellement survenue pendant l'année dont il s'agit de liquider le compte d'impôt.

A propos de cette disposition de la loi, l'art. 10 de l'instruction dit : « Il se recommande, en cette matière, de tenir compte des usages commerciaux ; on ne devra pas discuter le principe de l'amortissement normal pour les établissements industriels et pour la construction en matériaux peu résistants, par exemple ; à cet égard, la fixation,

d'un commun accord entre l'agence financière et les sociétés, d'un quantième d'amortissement annuel moyen, est de nature à éviter des contestations et à faciliter l'établissement des impositions.

« Pour les bâtiments, on admet généralement un amortissement de 2 à 5 % par an, et pour les machines un amortissement variant de 5 à 10 % selon leur ancienneté, leur espèce, etc.

« Par biens meubles, il faut entendre notamment le matériel, l'outillage, les moyens de transport, les marchandises ou produits fabriqués, etc.

« Il importe peu, en l'espèce, que les amortissements soient portés en diminution des postes correspondants de l'actif avant l'établissement du bilan ou qu'ils figurent au passif sous une ou plusieurs rubriques spéciales généralement dénommées « Amortissements », « Réserves » ou « Prévisions pour amortissements ».

« Sauf justifications spéciales, les amortissements ne peuvent dépasser la quotité indispensable pour compenser l'usure ou la dépréciation normale des immeubles, du matériel, de l'outillage, des moyens de transport, etc., ou la diminution réelle de valeur des marchandises ou produits.

« De même, des amortissements peuvent éventuellement être effectués à concurrence du montant total ou partiel des créances à charge des débiteurs reconnus insolvables ; mais il convient de veiller à ce que les sommes qui viendraient à être recouvrées ultérieurement de ce chef soient portées parmi les revenus de l'année du recouvrement ».

Le bilan de la société qui sert à déterminer les revenus nets imposables, est pris dans le sens usuel commercial. Suivant l'art. 12 de l'instruction du 27 Esfand 1312, 2^e alinéa, en général, le bilan doit comprendre :

« A l'actif, tous les avoirs de la société au moment de la clôture des comptes (notamment immeubles, matériel, mobilier, créances de toutes natures, marchandises et produits en magasin, espèces en caisse et en banque) ; au passif : le capital, les réserves et prévisions éventuelles, les dettes envers les associés et envers les tiers, y compris éventuellement les banquiers.

« Si le capital social n'a pas été intégralement versé, la somme réellement versée doit seule figurer au passif, à moins que la somme restant à verser ne soit portée à l'actif.

« Le bénéfice net de l'exercice, s'il n'a pas été transféré avant clôture du bilan en augmentation soit du capital, soit des comptes des associés ou des réserves et prévisions, s'inscrit en dernier lieu au passif, de façon que le montant total du passif soit égal au montant total de l'actif.

« Si les opérations de l'exercice se clôturent par une perte, celle-ci doit être inscrite à l'actif du bilan (à moins qu'elle n'ait été déduite au préalable du capital, des comptes des associés ou des réserves et prévisions), de manière à assurer également la balance de l'actif et du passif ».

Imposition des stocks.

Suivant l'art. 4, 3^e alinéa, de la loi : « pour la détermination des bénéfices imposables dans le chef d'une société, il doit être tenu compte de la valeur, au prix du jour, des objets fabriqués et des marchandises en magasin ». L'art. 13 de l'instruction du 17 Esfand 1312 dit à cet égard : « A cet effet, les sociétés doivent établir leur inventaire des objets fabriqués et des marchandises en magasin, au prix du jour, c'est-à-dire au prix de revient ou d'achat des mêmes objets ou marchandises, le jour de la clôture du bilan. Ainsi, une marchandise qui aurait été achetée 100.000 Rials, dont les

droits de douane, la taxe de route et les frais d'assurance, de transport, d'emmagasiner, etc. atteindraient 8.000 Rials, doit être portée au bilan pour une valeur égale à celle que cette marchandise coûterait le jour de la clôture du bilan. Dans la pratique, on devra toutefois veiller à ce que cette valeur ne soit pas inférieure à 108.000 Rials. à moins que la diminution ne soit justifiée soit par la détérioration que la marchandise aurait subie depuis son acquisition, soit par la diminution de sa valeur résultant d'un effondrement des prix. »

Le principe de l'imposition des stocks ne nous semble pas d'une justice parfaite, car elle équivaut à la taxation d'un revenu à espérer, puisque l'impôt s'impute sur un bénéfice non encore réalisé et dont le contribuable doit faire l'avance. Or, il se peut que la société ne parvienne pas à vendre ses stocks ou que la vente en soit échelonnée sur plusieurs années, auquel cas l'avance à déboursier peut considérablement gêner sa trésorerie. D'autre part, il n'est pas que le principe de l'imposition qui soit assez illogique ; la méthode de calcul, définie par le rapprochement des articles 4 de la loi et 13 de l'instruction, est tout aussi critiquable. En effet, la loi déclare qu'il doit être tenu compte de la valeur au prix du jour, et l'instruction précise que ce jour est celui de la clôture du bilan. Or, rien n'est plus instable que les prix ; il se peut fort bien qu'au cours de l'exercice financier suivant, les mêmes marchandises soient vendues à des prix exorbitants, ou au contraire perdent complètement leur valeur par exemple à la suite d'une nouvelle invention. Cependant, dans les deux cas, le fisc encaissera le même chiffre d'impôts. Il est vrai que, pour tempérer les inconvénients de cette méthode de calcul, l'instruction administrative prévoit deux correctifs. Le

fisc aura la faculté de réduire le prix du jour de la clôture du bilan, si cette diminution est justifiée soit par la détérioration que la marchandise aurait subie depuis son acquisition, soit par la diminution de sa valeur résultant d'un effondrement des prix.

Suivant l'art. 13 de ladite instruction, 2^e alinéa, « les créances et tous les autres postes de l'actif doivent également être inventoriés à leur valeur réelle, sauf amortissement dûment justifié. Il est de principe, en effet, que l'inventaire annuel, et conséquemment le bilan, doit refléter la situation complète de l'actif le jour de la clôture des comptes et il est clair que les omissions ou sous-évaluations de marchandises ou produits ont pour effet de diminuer indûment l'excédent de l'actif sur le passif, c'est-à-dire le bénéfice net qui doit apparaître au bilan. Les valeurs omises ou indûment réduites doivent être rectifiées d'office, s'il y a lieu, par le service financier. »

Cette solution de l'administration nous paraît un peu arbitraire. La tendance des agents financiers, disposant d'un pouvoir discrétionnaire en vue d'augmenter le rendement de l'impôt, est susceptible d'engendrer des désaccords. La meilleure solution serait que le différend fût porté devant un tribunal et tranché par celui-ci. Si le tribunal reconnaît qu'il y a, en effet, sous-estimation, le contribuable devrait payer l'impôt majoré d'un certain coefficient ; de la sorte, le rendement de l'impôt augmente et le contribuable est à l'abri de l'arbitraire des agents du fisc.

Le compte de profits et pertes.

L'article 11 de l'instruction du 17 Esfand 1312 dispose que : « Le détail par catégorie ou nature de revenus et dépenses est généralement fourni par le compte de pertes

et profits annexé au bilan. Le solde de ce compte, éventuellement augmenté des dépenses qui y sont portées, contrairement aux dispositions qui précèdent, constitue le résultat net (bénéfice ou perte), quelle que soit la destination qui lui est donnée par la société : répartition en espèces ou attribution en compte aux associés ou actionnaires, imputation au capital, transfert aux comptes des réserves ou à tous comptes analogues (autres que les amortissements nécessaires) et notamment aux comptes de prévisions quelconques destinés à faire face à des éventualités incertaines. »

Le compte de pertes et profits doit relater toutes les catégories de recettes et dépenses et, en réalité, il est le compte de l'exploitation. Toutes les dépenses et recettes de l'exercice financier se trouvent insérées dans ce document. Suivant l'art. 12 de ladite instruction : « Le résultat net accusé au compte de pertes et profits, et dont le montant est éventuellement rectifié comme il est dit ci-dessus, doit également apparaître au bilan, soit au passif, sous un poste unique « Bénéfice net », ou sous forme d'augmentation des comptes de capital ou d'associés, de réserves, prévisions ou d'autres comptes analogues, soit à l'actif sous le nom de « Pertes ».

« Pour déterminer les revenus nets de la société, sont déductibles de l'intégralité des revenus, les dépenses courantes qu'énumère l'art. 1^{er} du règlement approuvé par la commission des finances de la Chambre, telles que nous avons expliquées à propos du revenu net en général. En plus, suivant la remarque de l'art. 4 de la loi, doivent être déduits des revenus bruts, moyennant production des justifications suffisantes :

« a) Les revenus des propriétés privées, des immeubles et des domaines cédés ;

« b) Les rémunérations ou prélèvements normaux effectués par des associés occupant une fonction quelconque dans les établissements de la société, à condition que les montants ainsi alloués soient régulièrement soumis à l'impôt fixé par l'art. 10 de la loi. » L'art. 14 de l'instruction dit à cet égard : « La déduction visée à la lettre a, a pour but d'éviter la double taxation des revenus dont il s'agit, lesquels sont assujettis à des impôts spéciaux. Celle qui fait l'objet de l'alinéa b vise au même objet en ce qui concerne les rémunérations des associés dans les sociétés autres que par actions. Pour pouvoir être déduites des revenus bruts, ces rémunérations ou prélèvements ne doivent pas être subordonnés à la condition de la réalisation de bénéfices ; elles doivent, en outre, être attribuées en paiement d'un travail effectif (comme employé, directeur, gérant, etc.) ; de plus, elles ne peuvent excéder la rémunération normale des services rendus et doivent être assujetties de ce chef à l'impôt sur les traitements, salaires, etc. visés par l'art. 10 (lorsque leur montant annuel dépasse 5.000 Rials).

« Il va de soi que si lesdites rémunérations ont été portées parmi les frais généraux ou d'autres dépenses de la société, il n'y a pas lieu de les déduire une seconde fois des bénéfices. »

On voit à la fin de l'art. 9 de l'instruction que « ... les associés ne peuvent faire supporter par la société des dépenses d'ordre personnel, telles que le loyer de leur habitation, l'entretien de leur ménage, etc. Sont aussi exclus desdits frais, les intérêts afférents, le cas échéant, au capital propre de la société, c'est-à-dire non emprunté par celle-ci. »

Suivant l'art. 4 de la loi : « les revenus nets imposables des sociétés sont leurs revenus nets de l'année antérieure, y compris les réserves de ladite année ; si l'exercice social ne correspond pas avec l'année solaire, l'impôt sera perçu sur les revenus nets de l'exercice clôturé pendant cette année antérieure. »

Donc, si l'exercice social correspond à l'année financière, l'impôt est perçu sur les revenus nets de l'année antérieure, par exemple, en 1316, sur les revenus nets réalisés en 1315 ; mais si le bilan de la société est clôturé à une autre date que la fin de l'année solaire, par exemple le 30 Ordibehechte, l'impôt de 1316 est perçu sur le résultat de l'exercice social clôturé pendant l'année antérieure, c'est-à-dire l'année 1315.

Les sociétés iraniennes paient l'impôt à leur siège social ou principal sur l'intégralité de leurs revenus nets, même si une partie de ceux-ci est réalisée à l'étranger. L'art. 16 de l'instruction du 17 Esfand 1312 dit : « Quant aux sociétés étrangères qui ont en Iran un ou plusieurs établissements, elles sont imposables à leur siège de direction en Iran, sur les profits de toutes les opérations effectuées par leurs établissements, soit pour le compte de la société, soit pour le compte d'autrui (par l'intermédiaire de la société).

« Une comptabilité séparée est tenue de ces opérations par lesdites sociétés (art. 5). Il résulte de cette disposition que du moment où les établissements sont intervenus dans une opération, le bénéfice en provenant doit être porté dans la comptabilité spéciale dont la tenue est prescrite et qui doit englober toutes les opérations effectuées dans le pays ».

Suivant l'art. 5 de la loi, 3^e alinéa : « Ne peuvent être comprises dans les frais généraux ou d'administration des établissements d'une société étrangère située en Iran, que les dépenses de l'espèce afférentes à ces établissements ».

L'art. 19 de l'instruction dit à cet effet : « En d'autres termes, on ne peut faire supporter par lesdits établissements une quote-part des dépenses du siège social, telles que les intérêts des obligations ou emprunts, les tantièmes ou autres rémunérations des administrateurs et commissaires, des directeurs et employés du siège central, etc.

« Cependant si la société étrangère émettait des obligations ou contractait un emprunt uniquement pour les besoins de ses établissements situés en Iran, les intérêts y afférents pourraient être compris dans la comptabilité des opérations iraniennes ».

Conformément à la remarque de l'art. 5 de la loi, les sociétés étrangères qui tiennent leurs comptes en monnaie étrangère verront leurs revenus convertis en monnaie iranienne, au cours du change, au moment de l'application de l'impôt.

La cessation de la société.

En cas de cessation de la société par suite de liquidation ou de toute autre cause, l'impôt frappe l'ensemble de l'avoir de la société à répartir en espèces, en titres ou autrement, déduction faite :

a) du capital social réellement libéré et qui doit être restitué aux associés ;

b) des réserves déjà imposées.

A part ces deux éléments, le reste de l'avoir social est considéré comme le bénéfice de l'exercice correspondant à l'année de la cessation. La loi exempte les réserves puisqu'elles ont déjà été imposées ; un relevé desdites réserves doit être annexé au dossier de chaque société.

Le tarif de l'impôt.

Au total du bénéfice net une fois déterminé, il sera appliqué les taux suivants (art. 7 de la loi) :

Revenus nets annuels de 5.001 à 25.000 Rials : 3 % sur l'excédent de 5.000 Rials ;

Revenus nets annuels de 25.001 à 100.000 Rials : 3 1/2 % sur l'excédent de 25.000 Rials ;

Revenus nets annuels à partir de 100.001 Rials : 4 % sur l'excédent de 100.000 Rials.

Comment l'impôt est-il perçu ?

La loi a imposé aux sociétés des formalités pour faciliter la perception de l'impôt, ainsi que la tâche des agents financiers, et empêcher la fraude.

Suivant l'art. 8 de la loi : « Avant le 15 Tyr de chaque année, ou dans les quatre mois de la cessation de leur activité, les sociétés assujetties à l'impôt sont tenues :

« a) de remettre à l'agence financière établie dans le ressort de leur siège principal, ou de leur siège de direction en Iran, en ce qui concerne les sociétés étrangères, une copie, certifiée exacte par leurs représentants qualifiés, de leurs derniers bilan et compte de profits et pertes, accompagnés de tous renseignements nécessaires pour l'application de la loi et de ses règlements d'exécution ;

« b) d'acquitter l'impôt afférent à leurs revenus.

« En aucun cas, l'impôt des sociétés ne peut être inférieur à celui qui résulte des indices prévus à l'art 17 ».

En ce qui concerne les dispositions de cet article, conformément à l'art. 23 de l'instruction du 17 Esfand 1312 : « Il est accusé réception de ces pièces par l'agence qui les a reçues.

« Dès réception de ces documents, l'agent financier les

examine attentivement, les compare avec les bilans et les comptes de profits et pertes des années antérieures et se fait produire, le cas échéant, les détails supplémentaires nécessaires ; il recueille, s'il y a lieu, tous renseignements utiles auprès des agences financières des villes où se trouvent des succursales ou d'autres établissements, assure la perception à titre d'acompte de l'impôt exigible au vu de ces documents, et transmet sans retard le dossier y relatif à l'administration centrale, avec ses considérations et avis ou ses propositions éventuelles.

« A l'occasion de cet examen, l'agent financier doit également s'assurer que les impôts ont été régulièrement versés et retenus à la source sur le montant des traitements, salaires, etc. alloués par la société pendant l'année ou l'exercice envisagé ».

Conformément à l'art. 26 de ladite instruction : « Dès réception, examen et approbation des documents requis, on mentionnera dans les colonnes à ce réservées, indépendamment du nom des sociétés, la nature de leurs opérations, le montant : *a*) du capital versé ; *b*) des réserves ; *c*) des revenus nets imposables ; *d*) de l'impôt exigible. Au fur et à mesure des paiements, on indiquera dans les colonnes prévues à cet effet le détail des impôts payés ».

La taxation d'office.

D'après l'article 21 de la loi : « L'impôt sera fixé d'office selon les indices et preuves en ce qui concerne les contribuables qui s'abstiennent de remettre dans le délai prescrit la déclaration permettant la détermination de leurs impôts ou de ceux dont ils sont responsables, sauf le cas où le contribuable justifie la non présentation de la déclaration

et où l'argent financier reconnaît son excuse plausible ».

Pour l'application de cette disposition, dit l'art. 25 de l'instruction, il y a lieu d'inscrire les sociétés à la liste « ad hoc » (circ. n° 6293 du 9.4.11) dès le début de chaque année et de compléter cette liste au fur et à mesure des publications d'actes de sociétés nouvelles au *Journal Officiel* du Ministère de la Justice. Autant que possible les sociétés seront mentionnées à la liste sous des rubriques distinctes et classées selon la date de clôture des bilans et comptes ».

L'art 27 de l'instruction précise que : « au moins une fois par mois, les agents chargés de l'impôt sur les sociétés procéderont à l'examen de ladite liste ; en cas de retard injustifié dans la perception des bilans et autres documents ou renseignements nécessaires à l'établissement des taxations, ils adresseront aux sociétés intéressées deux avertissements à quinze jours d'intervalle au moins, et si ceux-ci restent infructueux, ils s'informeront par tous les moyens en leur possession du capital engagé dans les affaires, de la nature et de l'importance des transactions, éventuellement du montant du loyer ou de la valeur locative des installations, des salaires payés, de la force motrice utilisée, etc., et soumettront le dossier à la commission de révision qui établira d'office le montant du bénéfice imposable, conformément à l'article 21 de la loi et du règlement d'exécution...

« A fin Esfand de chaque année, une copie de la liste sus-visée, certifiée conforme par l'agent financier et le chef comptable, sera transmise au centre ; toutes explications nécessaires relativement aux retards éventuels dans l'établissement ou la perception de certaines taxations seront mentionnées, s'il y a lieu, soit dans la colonne aux observations, soit dans un rapport spécial ».

Les garanties de recouvrement.

Pour les sociétés étrangères qui n'ont pas de valeurs stables suffisantes en Iran, un régime spécial est prescrit par la loi en vue d'assurer le recouvrement de l'impôt. Ces dispositions sont indiquées dans l'art. 24, 3^e alinéa, de la loi qui dit : « En vue d'assurer l'apurement de l'impôt des sociétés et tous autres contribuables qui ne possèdent pas ou pas suffisamment de valeurs stables sur le territoire iranien, le gouvernement pourra réclamer des garanties suffisantes et prendre toute mesure utile pour la constitution et le maintien des dites garanties ».

En ce qui concerne cette disposition, l'art. 6 du règlement ministériel du 7 Esfand 1312 précise que : « Les sociétés et firmes étrangères passibles de l'impôt en Iran sont tenues, avant d'y exercer leur activité, de fournir un cautionnement suffisant pour garantir le paiement du double de l'impôt correspondant aux indices ou de faire agréer par le Ministère des Finances un représentant établi dans le pays, offrant les garanties nécessaires de solvabilité et assumant la responsabilité de payer l'impôt.

« En cas d'insuffisance du cautionnement, un supplément doit être fourni et en cas de décès du représentant responsable, de retrait de son agréation ou d'événement entraînant son incapacité, il doit être pourvu à son remplacement, le tout dans un délai maximum de deux mois.

« En tout état de cause, les sociétés ou autres redevables restent solidairement responsables avec leurs représentants du paiement de l'impôt et des amendes éventuelles ».

D'après l'administration (art. 29 de l'instruction), ce cautionnement consiste en un dépôt en espèces effectué à la caisse de l'agence financière intéressée, au centre ou à la

Trésorerie générale, contre reçu officiel. En ce cas, un acte de cautionnement sera établi en trois exemplaires, indiquant notamment les nom et adresse du déposant, le lieu et le montant de la somme déposée, la date et le numéro de la quittance de dépôt, l'affectation dudit dépôt (garantie des impôts, intérêts, amendes et divers, dûs selon la loi de l'impôt sur les revenus, etc.) et contenant les clauses mentionnées aux 4^e et 5^e alinéas du § 28 (art. 28) ; cet acte sera signé par le déposant et l'agent financier intéressé, et enregistré conformément aux dispositions légales, aux frais du contribuable auquel un exemplaire sera remis.

Ledit cautionnement peut également consister en immeubles.

En ce cas, l'acte de gage contenant notamment la description détaillée des immeubles donnés en hypothèque et leur évaluation, sera passé devant un notaire officiel, aux frais du contribuable intéressé.

En cas de cessation de leurs opérations en Iran, les firmes intéressées pourront, sur demande écrite adressée à l'agent financier responsable du recouvrement de leurs impôts, obtenir la restitution de leur cautionnement après apurement complet de leur redevabilité.

Dans la plupart des cas, il n'y aura d'ailleurs pas lieu d'exiger semblable cautionnement, il suffira d'obtenir la garantie d'un représentant responsable, établi dans le pays, et dont la situation de fortune est notoirement suffisante pour garantir le recouvrement des sommes dues à l'Etat en principal, intérêts et amendes éventuels. Le directeur ou gérant de la firme peut être agréé en qualité de représentant responsable lorsqu'il offre personnellement des garanties suffisantes de solvabilité ou lorsque la firme elle-même possède en Iran des immeubles non hypothéqués

d'une valeur suffisante pour assurer le recouvrement de ses redevabilités.

L'acte d'engagement, signé par le représentant responsable, mentionnera notamment les noms, prénoms, professions et adresses de celui-ci et de la firme étrangère intéressée, stipulera la garantie des impôts, amendes et intérêts éventuels et contiendra les clauses mentionnées aux deux derniers alinéas du § 28. Il devra être enregistré aux frais du contribuable et l'agent financier devra en accuser réception et notifier son acceptation.

Les amendes.

D'après l'art. 1^{er} du règlement n° 3 approuvé par le conseil des ministres, les amendes sont réglées de la manière suivante :

a) L'amende sera de la moitié de l'impôt applicable :

1° En cas d'infraction à l'art. 5 de la loi, suivant lequel les sociétés étrangères doivent tenir une comptabilité spéciale quant aux revenus que leurs établissements obtiennent en Iran.

2° En cas d'infraction à l'art. 8 de la loi : lorsque les sociétés n'ont pas remis dans le délai légal la copie de leurs derniers bilan et compte de profits et pertes.

3° En cas d'infraction à l'art. 11 de la loi, ou absence de retenue de l'impôt applicable aux traitements.

b) L'amende sera égale au montant de l'impôt applicable en cas d'infraction à l'art. 6 du règlement ministériel du 7 Esfand 1312 : quand la firme étrangère refuse de verser un cautionnement suffisant, ou de faire agréer, ou de faire remplacer un représentant responsable dans le délai imparti.

Ces amendes sont doublées ou triplées respectivement en

cas de seconde ou troisième infraction dans les trois ans ; toutefois, elles ne peuvent, en aucun cas, dépasser le double de l'impôt non payé.

§ II. — *Les commerçants, industriels, etc.*

A côté des sociétés commerciales que nous avons étudiées dans le paragraphe précédent, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux frappe les revenus des commerçants, industriels et groupes et établissements exerçant, en Iran, des professions commerciales ou industrielles.

Le mode de recouvrement de l'impôt, de la détermination du revenu imposable, les formalités à remplir et les sanctions sont différents pour cette catégorie d'assujettis.

En vertu de l'article 12 de la loi, les commerçants sont ceux définis par le code de commerce d'Ordibehechte 1311. Suivant l'art. 1^{er} dudit code : « Est commerçant celui qui fait de l'exercice des actes de commerce sa profession habituelle. » Nous avons cité plus haut les actes de commerce qu'énumère l'art. 2 de ce code et nous avons également expliqué que suivant le n° 4 dudit article, les actes industriels sont assimilés aux actes de commerce.

Conformément à l'art. 3 de l'instruction du 4 Farvardine 1313 : « Rentrent dans cette catégorie, non seulement les commerçants proprement dits (négociants, marchands ou petits marchands (Kassabés), mais aussi notamment les courtiers, commissionnaires et autres intermédiaires généralement quelconques, les industriels, les fabricants, les banquiers, les changeurs, les assureurs, les constructeurs de bateaux, les entrepreneurs de transports, les entrepreneurs de travaux, les agences de voyage ou de publicité, les entrepreneurs de ventes, les entrepreneurs de spectacles publics, les bureaux de placement, etc.

« Suivant le n° 1 de l'art. 2 du code de commerce, ceux qui, habituellement, achètent des marchandises pour les vendre avant ou après y avoir apporté des modifications sont considérés comme commerçants. Tel est le cas notamment des boulangers, pâtisseries, bouchers, marchands de volaille, charcutiers, poissonniers, cafetiers, restaurateurs, hôteliers, pharmaciens, droguistes, antiquaires, fleuristes, etc. A cette énumération, il faut ajouter les coiffeurs qui vendent des lotions ou parfums, les horlogers ou bijoutiers qui font le commerce des objets non fabriqués par eux, les tailleurs qui livrent les étoffes, etc. ».

Le tarif de l'impôt.

Les commerçants sont classés en 6 catégories et paient leur impôt forfaitairement.

1^{re} catégorie : Commerçants dont les revenus nets annuels s'élèvent à 60.000 Rials ou plus.

2^e catégorie : Commerçants dont les revenus nets annuels atteignent au minimum 50.000 Rials.

3^e catégorie : Commerçants dont les revenus nets annuels atteignent au minimum 40.000 Rials.

4^e catégorie : Commerçants dont les revenus nets annuels atteignent au minimum 30.000 Rials.

5^e catégorie : Commerçants dont les revenus nets annuels atteignent au minimum 20.000 Rials.

6^e catégorie : Commerçants dont les revenus nets annuels atteignent au minimum 10.000 Rials.

L'impôt afférent à chaque catégorie est indiqué de la manière suivante :

1^{re} catégorie : le minimum de l'impôt : 2.400 Rials.

2^e " : " : 2.000 Rials.

3^e catégorie : le minimum de l'impôt : 1.600 Rials.

4^e » : » » : 900 Rials.

5^e » : » » : 300 Rials.

6^e » : » » : 150 Rials.

Au cas où le revenu excède le minimum de la 1^{re} catégorie (60.000 Rials), il y a un supplément de 400 Rials pour chaque tranche complète de 10.000 Rials. Les commerçants dont les revenus nets n'excèdent pas 5.000 Rials sont exempts de l'impôt, suivant l'art. 1^{er} de la loi ; ceux dont les revenus nets excèdent 5.000 Rials, sans atteindre 10.000 Rials, ne sont redevables que du montant du Djavaz (permis).

La classification des commerçants en 6 catégories et le tarif de l'impôt afférent à chacune d'elles nous paraissent appeler quelques critiques. D'abord la division en 6 catégories pouvait parfaitement se réduire à 4, celles qui sont numérotées 3, 4, 5 et 6, c'est-à-dire celles qui correspondent à un revenu net minimum de 40.000, 30.000, 20.000 et 10.000 Rials, et qui payent respectivement un forfait de 1.600, 900, 300 et 150 Rials. Il était en effet superflu de créer les deux catégories numérotées 2 et 1, qui correspondent aux tranches de 50.000 et 60.000 Rials de revenus nets et qui payent un forfait de 2.000 et 2.400 Rials, puisqu'il est spécifié que tous les revenus qui excèdent 60.000 Rials sont frappés d'un impôt de 400 Rials à raison de chaque tranche complète de 10.000. En d'autres termes, qu'il y ait 6 ou 4 catégories, rien n'est changé pour les commerçants dont les revenus excèdent 40.000 Rials, puisque le montant de leur forfait reste fixé au même chiffre.

Une seconde critique nous paraît justifiée en ce qui concerne le taux de l'impôt, qui nous semble déterminé d'une façon assez arbitraire et peu équitable. En effet, la catégorie 6 payant 150 Rials pour un revenu de 10.000 Rials,

supporte le taux de 1 1/2 %. La catégorie 5, payant 300 pour un revenu de 20.000, est également au taux de 1 1/2 %. La catégorie 4, payant 900 pour 30.000 est au taux de 3 %. La catégorie 3, payant 1.600 pour 40.000 est au taux de 4 %. Enfin ce taux de 4 % est maintenu invariable pour tous les revenus dépassant 40.000. D'où il résulte que l'impôt est proportionnel à la base au-dessous de 30.000 Rials, et, au sommet, à partir de 40.000. A notre avis, la taxation eût été d'une progressivité plus équitable si les catégories 6, 5, 4 et 3 eussent supporté les taux de 1, 2, 3 et 4 %, mais surtout si les revenus excédant 40.000 n'avaient pas été frappés du taux uniforme et trop léger de 4 %, qui n'exige pas un sacrifice suffisant des plus riches contribuables.

Le paiement de l'impôt.

Les commerçants et industriels paient leur impôt au moment de la délivrance du *Djavaz* (permis) sur lequel est inscrit la catégorie de laquelle ils dépendent, et le montant de l'impôt payé.

En ce qui concerne le permis, conformément à l'art 13, dernier alinéa : « L'exercice de tous commerces ou transactions, et généralement l'exercice de toutes opérations industrielles ou commerciales, est subordonné à la levée d'un permis, sauf dans le cas des personnes dont les revenus nets annuels sont inférieurs à 5.000 Rials. Le montant du permis annuel est de 60 Rials ».

En cas d'association de plusieurs personnes pour exercer en commun le courtage ou la commission, par exemple, c'est au nom de l'association que le permis est délivré et remis à la personne que les associés désignent comme représentant autorisé de la firme. Il ne faut qu'un seul permis pour les

frères et enfants, etc., qui exercent le commerce sous une firme. En cas de dissolution de l'association ou firme, si certains associés continuent les opérations pour leur compte personnel, ils sont considérés comme nouveaux exploitants et doivent lever un nouveau permis. Quant à l'association dissoute, elle cesse d'être imposable pour l'année postérieure à sa dissolution (art. 12 de l'instruction du 4 Farvardine 1313).

L'art. 4 de l'instruction précise qu'il est défendu aux commerçants dont les revenus nets annuels atteignent 5.000 Rials d'exercer ces professions sans avoir obtenu, contre paiement de l'impôt, le permis prévu à l'art. 13 ; au besoin, le concours de la police ou de la gendarmerie sera sollicité pour amener les récalcitrants à se mettre en règle.

L'article suivant ajoute que : « La municipalité de chaque localité doit coopérer, après le 15 Khordad de chaque année, au contrôle des permis des personnes exerçant une profession et signaler à l'agence compétente celles qui n'ont pas de licence.

« De même, lorsqu'une personne ouvre une nouvelle boulangerie ou boucherie, les agents municipaux sont tenus d'en informer ladite agence en lui indiquant le nom de l'intéressé, ainsi que l'adresse et la date d'ouverture de la boutique. »

En ce qui concerne les commerçants et industriels qui ont des succursales dans d'autres localités que celle où ils sont établis, ils ne doivent payer qu'un seul impôt sur l'ensemble de leurs revenus nets annuels et ne lever qu'un seul permis à leur siège principal.

L'art. 10 de l'instruction du 4 Farvardine 1313 précise que : « Les contribuables assujettis à la levée d'un permis, qui cessent définitivement leur profession à la fin de l'an-

née, ne sont pas obligés de renouveler le permis, ni de payer l'impôt sur le revenu pour l'année suivante ; ceux qui abandonnent définitivement ou temporairement leurs opérations dans le courant de l'année (en cas de cessation d'affaires, de fermeture temporaire, etc.) ne peuvent obtenir aucune remise sur les montants du permis et de l'impôt payé au début de l'année ; quant à ceux qui, après avoir abandonné leur profession, la reprennent dans le cours de la même année, ils ne doivent pas lever un second permis pour cette année. »

« Les transferts, diminution ou augmentation de boutiques dans le courant de l'année, n'entraînent pas non plus la débiton d'un nouveau permis ou d'un impôt plus élevé. » (art. 11 de l'instruction).

L'art. 13 de la même instruction dit : « Etant donné que les commerçants qui s'adressent à l'administration générale du commerce pour obtenir des licences d'importation de marchandises, doivent posséder le permis de commerce ou un document d'exemption en tenant lieu, il convient de délivrer aux commerçants dont le non-assujettissement a été constaté par des documents probants, et qui le demandent par écrit, un certificat libellé comme suit :

« M..... en réponse à votre lettre du..... nous vous faisons savoir que, d'après vos déclarations, le montant de vos revenus nets de l'année passée n'ayant pas dépassé le minimum de 5.000 Rials établi par l'art. 1^{er} de la loi d'impôt sur les revenus du 29 Aban 1312, vous êtes exempté pour l'année courante du paiement dudit impôt du chef de votre profession de « commerçant ». Cette exemption n'est accordée que jusqu'à la fin d'Esfand de l'année courante et pourra être rapportée dans le cas où des rensei-

gnements nouveaux feraient constater ultérieurement l'inexactitude de vos déclarations, »

En outre des commerçants mentionnés à la lettre *a* de l'article 12 de la loi, suivant la lettre *c* de cet article sont assujettis à l'impôt : « Tout groupe ou établissement, iranien ou étranger, exerçant en Iran des professions commerciales ou industrielles... » Ici, il s'agit tout simplement des associations, groupes et établissements à but lucratif, non constitués dans les formes légales ; en d'autres termes, qui ne sont pas constitués conformément aux prescriptions du code de commerce.

L'art. 23 de l'instruction dit à cet égard : « Cette disposition vise les firmes industrielles ou commerciales qui exercent sous la forme de simples associations momentanées ou en participation, et ne sont donc point assujetties aux dispositions du code de commerce relatives aux sociétés. »

Ces groupes et établissements ne paient pas, comme les commerçants, leur impôt forfaitairement. Suivant l'art. 15 de la loi, ils doivent acquitter leur impôt selon les tarifs suivants :

Revenus nets annuels de 5.001 à 6.000 Rials : 1 % sur l'intégralité.

Revenus nets annuels de 6.001 à 12.000 Rials : 1 1/2 % sur l'intégralité.

Revenus nets annuels de 12.001 à 24.000 Rials : 2 % sur l'intégralité.

Revenus nets annuels de 24.001 à 36.000 Rials : 3 % sur l'intégralité.

Revenus nets annuels de 36.001 Rials et plus : 4 % sur l'intégralité.

Ils sont taxés aux termes de l'art. 16 de la loi, sur la base des revenus nets de l'année civile antérieure à celle

de l'imposition. Si leur exercice comptable ne correspond pas avec l'année solaire, ils sont imposés sur la base des revenus nets obtenus pendant l'exercice comptable clôturé pendant l'année antérieure. Si le contribuable a commencé son activité dans le courant de l'année solaire, il paiera son impôt en proportion des revenus de ladite période de l'année.

SECTION II. — L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES
DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES.

Ce n'est pas sans difficulté que peut être établie la liste exacte et complète des contribuables taxés au titre de cette cédule. Il est une première catégorie qui ne saurait faire doute, car les redevables qui en font partie sont nominativement désignés par le texte même de l'alinéa *b* de l'art. 12 de la loi ; ce sont les médecins, chirurgiens, oculistes, dentistes et sages-femmes, auxquels il y a lieu d'ajouter les vétérinaires. La seconde catégorie se trouve réglée par l'alinéa *c* de l'art. 12, ainsi conçu : « Sont assujettis à l'impôt tous ceux (personnes, groupes ou établissements) qui gagnent, en Iran, des revenus permanents ou accidentels non déjà imposés par la loi. » Or, cette formule laisse place à une certaine ambiguïté. Au premier abord, on a l'impression qu'elle englobe sans exception aucune, tous ceux qui ne sont pas taxés par les dispositions légales précédentes. C'est ainsi que dans le système français, la cédule 7 intéressant les revenus des professions non commerciales, englobe supplémentamment tous les revenus qui n'ont pas trouvé place dans les autres cédules. Mais le système iranien des impôts cédulaires que nous analysons ne comportant pas toutes les cédules nécessaires du système français, la liste des redevables visés par l'alinéa *c* de l'art. 12 reste

assez difficile à dégager. En principe, les bénéfices des professions non commerciales proviennent, pour une large part, du travail ; on est en droit d'en conclure que des revenus provenant exclusivement du capital ne peuvent pas être imposés au titre de cette cédula, par exemple les revenus des valeurs et capitaux mobiliers, des créances, dépôts et cautionnements.

Etant données ces considérations, sont assujettis à l'impôt au titre de cette cédula, en tant que non encore imposés par la loi, les redevables qui figurent dans l'énumération des articles 23 et 24 de l'instruction du 4 Farvardine 1313, laquelle n'est d'ailleurs pas limitative, à savoir : les avocats, notaires, ingénieurs, architectes et experts, dessinateurs, artistes, éditeurs et correspondants de journaux, écrivains, exploitants de services tels que le téléphone ou l'électricité (art. 23). Il faut ajouter à cette énumération, surtout les professeurs libres qui donnent des leçons particulières et en tirent des revenus. En outre, il convient de mentionner les bénéfices des établissements privés d'enseignement, les bénéfices des représentants de commerce qui ne dépendent pas d'une maison et ont une personnalité distincte, les bénéfices des locataires principaux qui donnent en sous-location, etc.

L'art. 24 de ladite instruction ajoute : « Il en est de même des artisans travaillant à domicile, exclusivement ou principalement à façon, pour le compte de tiers, moyennant rémunération fixe ou variable, et sans fournir eux-mêmes les matières premières ou les objets nécessaires à leurs opérations : à signaler notamment les menuisiers, ébénistes, tailleurs, horlogers, bijoutiers, orfèvres, savetiers, imprimeurs, relieurs, repasseurs, teinturiers, coiffeurs, serruriers, poêliers, bourreliers, selliers, matelassiers, graveurs,

plombiers, couvreurs, photographes, garagistes, réparateurs d'autos, etc. Mais il est bien entendu que ceux de ces artisans qui se livrent à la vente des objets (meubles, bijoux, vêtements, serrures, poêles, harnais, objets de ménage, etc.) qu'ils ont fabriqués sur commande ou autrement, en fournissant eux-mêmes les matières nécessaires, doivent être taxés en qualité de commerçants, conformément à l'art. 13 de la loi, pour autant, bien entendu, que leurs revenus annuels dépassent 5.000 Rials. »

Enfin, suivant l'art. 12, alinéa *b*, de la loi, sont assujettis à l'impôt : les médecins, chirurgiens, oculistes, dentistes et sages-femmes. Cette énumération n'est pas limitative et il y a lieu d'ajouter les vétérinaires, la loi visant, en effet, tous ceux qui pratiquent l'art de guérison. L'impôt ne s'applique, du reste, que si le titulaire de la profession l'exerce d'une manière habituelle. Un médecin qui ne pratiquerait pas ou qui n'exercerait qu'accidentellement, ne serait pas taxé. D'autre part, c'est bien la profession libérale qui motive la taxe, autrement dit, les revenus provenant des soins donnés aux malades à domicile ou dans une clinique personnelle. Si donc un médecin était exclusivement au service d'une administration civile, il paierait l'impôt au titre de la cédule des traitements et salaires exactement comme un fonctionnaire ; mais s'il pratiquait, en outre, à titre privé, il devrait de ce chef, et sur les revenus propres de cet exercice, acquitter l'impôt forfaitaire après délivrance du permis.

Quant aux médecins militaires, ils sont exempts de l'impôt, conformément à l'alinéa *c* de l'art. 3 de la loi, cette exemption ne s'appliquant, d'ailleurs, qu'à leur traitement militaire servi par le Ministère de la Guerre, et l'impôt restant dû par eux sur leurs revenus annuels, s'ils exer-

cent concurremment à titre privé. S'ils sont, en outre, occupés dans une administration civile, leurs appointements sont frappés de l'impôt, selon les règles de la cédule des traitements et salaires.

Les médecins, chirurgiens, etc., pour pouvoir exercer, doivent lever un permis, du moment que leurs revenus nets annuels dépassent 5.000 Rials. Le montant du permis est 30 Rials. L'impôt est perçu au moment de la délivrance du permis, sur lequel l'agent financier inscrit le montant de l'impôt payé et la catégorie du contribuable. L'agent n'est pas qualifié pour surseoir à la délivrance du permis en cas de doute sur les titres de l'intéressé, à savoir la licence que les médecins doivent avoir obtenue du Ministère de l'Instruction. Son rôle se borne, comme le recommande l'administration (art. 18 de l'instruction du 4 Farvardine 1313), à attirer l'attention des déclarants sur leurs obligations, et il est tenu d'adresser les informations nécessaires aux représentants dudit département. L'impôt une fois payé ne sera pas restitué aux intéressés si, par la suite, il leur est interdit d'exercer la profession.

Les revenus imposables sont calculés sur la base des revenus nets de l'année solaire antérieure à l'imposition. Si le contribuable a commencé son activité au courant de l'année, il payera en proportion des bénéfices réalisés au cours de cette période.

L'impôt afférent aux revenus des médecins, chirurgiens, etc., suivant l'art. 14 de la loi, doit être établi et perçu forfaitairement selon les six catégories suivantes :

1° Tout assujetti dont les revenus nets annuels sont au moins de 60.000 Rials, payera 1.200 Rials.

2° Tout assujetti dont les revenus nets annuels sont au moins de 50.000 Rials, payera 1.000 Rials.

3° Tout assujetti dont les revenus nets annuels sont au moins de 40.000 Rials, payera 800 Rials.

4° Tout assujetti dont les revenus nets annuels sont au moins de 30.000 Rials, payera 600 Rials.

5° Tout assujetti dont les revenus nets annuels sont au moins de 20.000 Rials, payera 300 Rials.

6° Tout assujetti dont les revenus nets annuels sont au moins de 10.000 Rials, payera 100 Rials.

Il en résulte que le taux de l'impôt est limité aux chiffres de 1, 1 1/2 et 2 %, c'est-à-dire inférieur à celui des commerçants, qu'à notre avis ce tarif est trop peu élevé et qu'une imposition de cette nature cause beaucoup plus d'ennuis qu'elle n'assure de ressources au trésor.

D'autre part, il n'était pas besoin d'établir 6 catégories, puisqu'il n'y a que 3 taux différents : 1 %, 1 1/2 % et 2 %. Trois catégories suffisaient, en ajoutant que, à partir de 30.000 Rials de revenus, on payerait 200 Rials de plus pour chaque tranche complète de 10.000 jusqu'au chiffre de 60.000.

Les contribuables autres que les médecins, chirurgiens, etc., doivent acquitter l'impôt en proportion de leurs revenus nets annuels de la manière suivante (art. 15 de la loi) :

Revenus nets annuels de 5.001 à 6.000 Rials : 1 % sur l'intégralité.

Revenus nets annuels de 6.001 à 12.000 Rials : 1 1/2 % sur l'intégralité.

Revenus nets annuels de 12.001 à 24.000 Rials : 2 % sur l'intégralité.

Revenus nets annuels de 24.001 à 36.000 Rials : 3 % sur l'intégralité.

Revenus nets annuels de 36.001 et plus : 4 % sur l'intégralité.

A notre avis, le tarif de cet impôt est trop majoré, car ces

contribuables tirent leurs revenus de leur travail et ces revenus sont, en général, très bas dans notre pays. Ils mériteraient, au contraire, un traitement de faveur, et on comprend difficilement que le législateur les taxe plus que les médecins qui réalisent facilement des bénéfices et qui mènent une vie tranquille, aisée et mieux assurée.

Quant à la déclaration des assujettis à cette cédule, son contrôle, la détermination de leurs revenus imposables, le mode de paiement de l'impôt et le contentieux, ils sont soumis aux mêmes règles que tous les redevables visés à l'art. 12 de la loi et nous en parlerons plus loin, à la section V : règles communes à plusieurs cédules.

SECTION III. — L'IMPÔT SUR LES REVENUS DES CAPITAUX MOBILIERS.

Dans le système de nos impôts cédulaires, il n'y a pas d'impôt sur les revenus des valeurs mobilières proprement dites. Les revenus des sociétés sont taxés, mais la distribution des bénéfices ne donne pas lieu à une imposition spéciale. Le législateur en a ainsi décidé parce que ces valeurs ne forment pas encore une fraction considérable de la richesse dans notre pays où, en fait, les idées physiocratiques sont encore en honneur. Malgré le développement qu'ont pris les sociétés pendant ces dernières années, la terre reste encore la richesse par excellence.

Les revenus des capitaux mobiliers ne sont pas expressément visés et imposés par le texte légal ; seulement selon l'alinéa *c* de l'art. 12 de la loi, sont assujettis à l'impôt : « Tous ceux (personnes, groupes ou établissements) qui gagnent, en Iran, des revenus permanents ou accidentels provenant d'une source autre que celles visées dans les disposi-

tions de la présente loi ». Les revenus des capitaux mobiliers n'étant déjà ni imposés, ni exonérés, se trouvent, en conséquence, frappés de la taxe, ainsi que les produits des lots, au titre de cette nouvelle cédula, l'autre partie des revenus non déjà taxés rentrant, nous l'avons vu, dans la cédula des bénéfices des professions non commerciales. Il suffit, pour s'en convaincre, de lire l'art. 25 de l'instruction du 4 Farvardine 1313 : « Rentrent aussi dans la catégorie des contribuables visés à l'art 12, alinéa c, de la loi, les personnes qui bénéficient de lots et celles qui jouissent de revenus mobiliers, tels que les intérêts de dépôts dans les banques, les intérêts d'obligations ou de prêts, y compris les prêts sur hypothèques, et les produits de toutes autres opérations financières analogues ».

On observera que l'instruction administrative est muette en ce qui concerne les actions. En effet, quand les sociétés paient l'impôt au titre des bénéfices industriels et commerciaux, en réalité, la charge en incombe aux actionnaires qui voient leur part diminuée du montant de la contribution soldée par la société. Si on taxait ces revenus au moment de la distribution des dividendes, ceux-ci seraient doublement imposés. Toutefois, en ce qui concerne les sociétés par actions, la thèse a été soutenue par M. le professeur Allix que l'imposition serait justifiée (1) : « Néanmoins, celle-ci peut se justifier, dans une certaine mesure, par le fait que l'association des capitaux est, en elle-même, un facteur de puissance économique propre à donner à la société par actions une certaine supériorité sur l'exploitant isolé, ou même sur la société de personnes ».

Les intérêts de cette obligation sont taxés au titre de cette

(1) Voir Allix et Lecercle : *L'impôt sur le revenu*, t. I, p. 420.

cédule, pour la raison que les sociétés diminuent de leurs revenus bruts les intérêts des obligations à leur charge et que, d'autre part, quoique paye la société comme impôt, le revenu des obligations n'en est pas amoindri.

Sont également taxés les revenus des prêts et des dépôts en banque. L'impôt sur le revenu des prêts est perçu par l'Administration de l'Enregistrement, en ce qui concerne les prêts passés sous acte notarié, moyennant apposition d'un timbre mobile de 31,25 Rials à raison de 10.000 Rials.

L'art. 25 de l'instruction se termine par la phrase suivante : « Les héritages ne sont pas visés par la disposition dont il s'agit ». Il est assez surprenant qu'une affirmation de cette nature ait trouvé place dans une instruction rédigée pour les besoins d'agents techniques du ministère des finances, qui savent parfaitement qu'un héritage n'est pas un revenu, et que l'impôt successoral est assis sur le capital.

A notre avis, cette insertion à la fin de l'art. 25 de l'instruction provient du doute qu'il y avait à ce sujet dans le milieu parlementaire. Certains députés croyaient que les dispositions de cette loi seraient appliquées aux héritages. La question fut posée au ministre des finances, au cours de la première élaboration de la loi, par le député M. Afsar, et sa réponse fut négative. Au cours de la seconde élaboration, le même député proposa l'insertion de l'amendement suivant : « L'augmentation des prix des propriétés foncières et les revenus accidentels provenant de la succession, sont exempts de l'impôt ». Son amendement fut rejeté et il se contenta de la réponse négative renouvelée par le ministre, étant entendu que, pour l'interprétation des textes de lois, c'est la deuxième élaboration qui compte.

Enfin, il nous reste à parler de l'alinéa *d* de l'art. 12, en vertu duquel sont passibles de l'impôt, tous ceux qui, rési-

dant ou ayant un domicile en Iran, y obtiennent des revenus quelconques provenant de l'étranger. L'art. 26 de l'instruction du 4 Farvardine 1313, 2^e alinéa, dit à cet égard : « Cette disposition a une portée générale et complète les dispositions précédentes de la loi, en ce sens qu'elle consacre l'imposition, en Iran, de tous les revenus d'origine étrangère, quelle qu'en soit la nature (revenus immobiliers ; revenus industriels ou commerciaux ; revenus des valeurs mobilières : actions, obligations, créances, dépôts, etc.) ». Donc, les valeurs mobilières d'origine étrangère sont taxées si le bénéficiaire est résidant ou domicilié en Iran.

Cette disposition de la loi, étant donnée surtout sa portée générale, est critiquable en ce sens qu'il en résulte une double imposition desdits revenus. Aussi le député M. Moaddel propose-t-il la suppression de cet alinéa *d* qui générerait notamment les touristes ; mais le ministre des finances répond qu'il ne leur sera pas appliqué. Nous ignorons si l'on a pris les mesures nécessaires à cet égard. En tous cas, pour les touristes, le système de l'affidavit devrait être admis.

L'art. 26 de l'instruction, 2^e alinéa, ajoute : « Sont donc notamment assujettis à l'impôt, du chef de leurs revenus d'origine étrangère, les consuls, agents consulaires, fonctionnaires des légations et des consulats étrangers ; ils ne sont exempts de l'impôt qu'à raison des rémunérations qu'ils reçoivent de leur gouvernement, et encore faut-il qu'ils soient accrédités en Iran et qu'ils soient sujets de l'Etat qu'ils représentent ; s'ils ne réunissent pas ces conditions, et notamment s'ils sont sujets iraniens, ils sont imposables sur tous leurs revenus, y compris lesdites rémunérations ».

Le tarif de l'impôt pour les revenus des capitaux mobiliers est établi, suivant l'art. 15, de la manière suivante :

Revenus nets annuels de 5.001 à 6.000 Rials : 1 % sur l'intégralité.

Revenus nets annuels de 6.001 à 12.000 Rials : 1 1/2 % sur l'intégralité.

Revenus nets annuels de 12.001 à 24.000 Rials : 2 % sur l'intégralité.

Revenus nets annuels de 24.001 à 36.000 Rials : 3 % sur l'intégralité.

Revenus nets annuels de 36.001 Rials et plus : 4 % sur l'intégralité.

Ce taux est trop léger pour des revenus qui proviennent uniquement du capital. On doit se rappeler que c'est le même tarif qui s'applique à certains assujettis de la cédule des professions non commerciales, tels que les artisans travaillant à domicile, exclusivement ou principalement à façon, pour le compte de tiers, moyennant rémunération fixe ou variable, et sans fournir eux-mêmes les matières premières ou les objets nécessaires à leurs opérations, à savoir : les menuisiers, tailleurs, cordonniers, relieurs, repasseurs, serruriers, etc. Taxer d'un tarif égal les revenus de ces contribuables et ceux des capitaux mobiliers est manifestement contraire à la justice fiscale.

Pour les revenus d'origine intérieure, le mode de recouvrement de l'impôt, les obligations et les sanctions sont les mêmes que pour tous les contribuables visés à l'art. 12 de la loi et nous en parlerons dans la section V : règles communes à plusieurs cédules. Quant aux revenus de provenance extérieure, il y a des dispositions spéciales introduites par la loi de Aban 1315, suivant laquelle tous les intermédiaires de paiement des revenus visés à l'alinéa *d* de l'art. 12 (banques, établissements, sociétés et particuliers) sont tenus d'en prélever 4 % à titre d'impôt sur les reve-

nus, et de remettre ces fonds à l'agence financière, même en cas de non-consentement des bénéficiaires.

En vertu de l'art. 2 de cette loi : tous ces intermédiaires sont tenus d'avertir, dans un délai de 15 jours, ceux à qui ils ont payé lesdits revenus à partir de 1309, qu'ils doivent s'acquitter de l'impôt correspondant, par leur entremise, dans un délai de 3 mois. Si ces contribuables ne payent pas dans le délai légal, les banques, établissements et sociétés doivent donner au Ministère des Finances tous les renseignements nécessaires en vue de la perception de l'impôt.

SECTION IV. — L'IMPÔT SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES, ETC...

C'est la cédule au titre de laquelle sont taxés les revenus qui proviennent uniquement du travail. Ces revenus doivent être imposés en vertu du principe que tous les citoyens doivent participer aux charges publiques proportionnellement à leurs ressources. Les contribuables classés dans cette cédule ont, du reste, des revenus qui leur assurent une certaine aisance, et c'est pourquoi l'application qui leur est faite du principe général n'est guère discutée. Ils méritent néanmoins une faveur toute particulière, car la source de leurs revenus est éphémère, à la différence des revenus du capital. La force physique ne peut plus être mise en œuvre après un certain âge ; qui travaille, ne peut pas travailler toujours.

D'autre part, ces contribuables ne peuvent pas récupérer le montant de l'impôt qu'ils payent au fisc. Le capitaliste exigera un intérêt plus élevé si on lui demande plus d'impôt ; le commerçant ou l'industriel augmentera son prix de vente ; mais il faut du temps pour que le salarié voit

son salaire augmenter. Le taux de l'impôt doit donc être très léger, et les abattements à la base multiples et considérables pour ces redevables qui vivent exclusivement du produit de leur travail.

Suivant l'art. 2, alinéa *b*, de la loi, sont assujettis à l'impôt : les fonctionnaires de l'Etat, des municipalités et, en général, tous ceux qui sont rémunérés par des tiers. Conformément à l'art. 9, sont imposables tous ceux qui sont rémunérés par les départements ministériels ; les administrations d'Etat et les municipalités ou les établissements qui leur sont subordonnés ; les établissements commerciaux ou industriels ; les sociétés et les particuliers. L'impôt frappe les traitements et salaires, indemnités et émoluments. En général, toutes sortes de rémunérations et d'indemnités dans le sens le plus large (sauf la pension de retraite et l'indemnité de déplacement), émoluments et pensions tombent sous l'application de la loi.

Le tarif de l'impôt est établi de la manière suivante pour toutes sortes de rémunérations, traitements, salaires, etc. qui sont fixes :

1° Les traitements et salaires, etc. de moins de 420 Rials par mois sont exonérés de l'impôt.

2° Rémunération mensuelle de 420 à 500 Rials : 1/2 % sur l'intégralité.

3° Rémunération mensuelle de 501 à 1.000 Rials : 1 1/2 % sur l'excédent de 500 Rials.

4° Rémunération mensuelle de 1.001 à 2.000 Rials : 2 % sur l'excédent de 1.000 Rials.

5° A partir de 2.000 Rials : 4 % sur l'excédent de ce chiffre.

Le tarif de l'impôt est de 3 % sur toute rémunération qui

n'est pas stable : les indemnités, toutes les allocations de caractère spécial et temporaire, etc.

Pour le recouvrement de l'impôt, la loi a admis le procédé de stoppage à l'origine. La responsabilité du paiement de l'impôt incombe à ceux qui payent lesdits rémunérations, traitements, salaires, indemnités, etc. D'une manière générale, l'employeur est tenu de retenir l'impôt afférent à la rémunération, salaire, etc. et de le remettre à l'agence financière dans le délai d'un mois, même en cas de non-consentement du contribuable.

Les municipalités, sociétés, particuliers, maisons de commerce et autres établissements privés sont tenus de remettre à l'agence financière de leur ressort, une liste de leurs fonctionnaires et employés assujettis à l'impôt, en y indiquant le montant de leurs rétributions, salaires, etc., dans l'année antérieure, ainsi que le montant de l'impôt qu'ils ont payé pendant ladite année.

Ceux qui sont rétribués par des maisons, établissements ou particuliers qui résident à l'étranger et qui n'ont pas de siège administratif en Iran, sont tenus de payer leur impôt à l'agence financière de leur lieu de résidence, chaque fois qu'ils touchent ces appointements.

Il y a des sanctions en ce qui concerne les infractions à ces règles. Une amende égale à la moitié de l'impôt applicable est perçue en cas d'absence de retenue de l'impôt applicable aux traitements, conformément à l'art. 11 de la loi (le n° 3 de l'art. 1^{er} du décret n° 8643 du 5 Farvardine 1313, n° 491 du cabinet du Ministère des Finances). Suivant l'art. 5 dudit décret : « Au cas où les administrations et établissements visés à l'art. 11 de la loi n'auraient pas remis la liste nominative de leur personnel assujetti à l'impôt, l'amende applicable sera de 50 Rials pour chaque cas d'infraction ».

Et l'article suivant ajoute que les amendes indiquées ci-dessus sont doublées et triplées respectivement en cas de deuxième et troisième infraction dans les trois ans ; elles ne peuvent en aucun cas dépasser le double de l'impôt non payé ».

« Sont exempts de l'impôt, en vertu de l'art. 3 de la loi :

1° Les ambassadeurs, ministres et autres représentants diplomatiques de l'étranger.

2° Avec la condition de réciprocité, les consuls, agents consulaires, fonctionnaires des légations et consulats étrangers, sur les appointements qu'ils touchent de leurs gouvernements, si ceux-ci ont la nationalité du pays qu'ils représentent et sont accrédités en Iran.

3° Les officiers de l'armée, de la gendarmerie et de la police, sur les appointements qu'ils reçoivent des départements ou administrations desquels ils dépendent.

SECTION V. — RÈGLES COMMUNES A PLUSIEURS CÉDULES.

Nous avons étudié, à propos de chaque cédula, les règles spéciales applicables aux assujettis, telles que le tarif de l'impôt ou le permis que doivent lever les commerçants et les médecins, chirurgiens, etc. Dans cette section, nous allons analyser des règles communes à plusieurs cédulas, c'est-à-dire des dispositions qui s'appliquent à tous les contribuables de l'art. 12 de la loi. En effet, ce mode d'évaluation des revenus imposables, la déclaration à faire par les contribuables, le mode de recouvrement de l'impôt et le contentieux sont à peu près les mêmes pour tous les assujettis que crée ledit article.

Tous les contribuables sont imposés, suivant l'art. 16 de la loi, sur la base des revenus nets qu'ils ont obtenus pendant

l'année solaire antérieure à l'imposition ; si leur exercice comptable ne correspond pas avec l'année solaire, ils sont imposés sur la base des revenus nets obtenus pendant l'exercice comptable clôturé pendant cette année antérieure.

Si le contribuable a commencé son activité dans le courant de l'année solaire, il payera son impôt en proportion des revenus de ladite période de l'année.

Le mode de détermination des revenus imposables.

Conformément à l'art. 17, les revenus nets des contribuables visés à l'art. 12 seront déterminés par les indices et autres éléments, tels que le montant des transactions, la valeur locative, le montant des commissions, salaires ou honoraires, etc. qui seront indiqués dans un règlement spécial à approuver par la commission des finances de la chambre.

Ce règlement, approuvé le 2 Esfand 1312 par ladite commission, précise dans son art. 2, que les revenus des contribuables visés à l'art. 12 de la loi seront évalués d'après les indices et éléments suivants :

1° Le montant total des transactions, tant pour l'achat que pour la vente ;

2° Le loyer annuel du local affecté à la profession et de la maison, ou des maisons personnelles (si on ne paye pas de loyer, il faut prendre le montant qu'on payerait éventuellement si on devait payer un loyer) ;

3° Le montant ordinaire des salaires, commissions, honoraires ou courtages ;

4° Le nombre ordinaire des ouvriers ;

5° La force motrice ;

6° Le montant des traitements et salaires payés aux employés et ouvriers ;

7° Les quantités de matières premières qui sont utilisées ou la valeur des produits obtenus ;

8° Le montant total des recettes et, pour les établissements d'assurance, le montant des primes perçues pendant l'année.

Suivant l'art. 30 de l'instruction du 4 Farvardine 1313 : « La détermination de ce que représentent les indices et preuves dans chaque ville et quartier, en ce qui concerne chaque genre de profession, par rapport au montant du revenu, incombe aux commissions de distinction ».

Suivant l'art. 31 de ladite instruction : « L'impôt doit être calculé non sur les revenus réels des contribuables, mais à raison d'indices ou d'éléments nettement déterminés et qui doivent être afférents pour chaque contribuable à la période imposable ».

Art. 37 : « En ce qui concerne les transactions, on s'attachera à rechercher, pour chacun des commerces de la localité, ou du quartier, le pourcentage moyen qui peut être appliqué sur cette base pour déterminer le bénéfice imposable ».

Art. 38 : « Le loyer annuel du local affecté à l'exercice de la profession et à l'habitation ou aux habitations personnelles des intéressés, constitue une seconde indication intéressante pour l'évaluation des revenus nets.

Il est évident que si un commerçant a loué un magasin dont le loyer est 1.000 Rials par mois, soit 12.000 Rials par an, on peut supposer que ses bénéfices sont en proportion de son loyer. Par contre, dans les bazars, notamment, où les loyers sont peu élevés, cet indice ne sera pas toujours probant. Mais si un commerçant, dont le chiffre des transactions est inconnu ou paraît insuffisant, occupe une habitation dont le loyer annuel s'élève à 9.000 Rials, il y a lieu

de présumer que son revenu net annuel est au moins cinq fois plus élevé, soit 45.000 Rials. Toutefois, cette indication ne doit pas être suivie à la lettre. Il se peut que le train de vie de l'intéressé (auto, domesticité, etc.) permette de fixer un bénéfice plus élevé. Inversement, il est possible que l'intéressé jouisse de revenus d'immeubles, non assujettis à la loi du 29 Aban 1312 (voir remarque 2 de l'art. 1^{er} de ladite loi).

Lorsque le contribuable est propriétaire de sa maison ou d'immeubles professionnels, ou s'il ne paye pas de loyer, il faut évaluer par hypothèse la somme qu'il payerait si un loyer était dû.

Art. 39 : « Un troisième indice est le taux ordinaire des salaires, commissions, honoraires ou courtages.

« Le taux du salaire journalier permet de déterminer approximativement le revenu annuel, puisqu'il suffit de multiplier le salaire par le nombre moyen des journées de travail.

« Il en est de même du taux des commissions ou courtages ; du moment que ce taux est déterminé par catégories de commerces, il suffit de l'appliquer au montant déclaré ou supputé des transactions pour connaître le revenu net annuel des intéressés.

« Quant aux honoraires des médecins, le taux ordinaire s'entend du prix moyen de la visite à domicile, chez le médecin ou dans sa clinique, du prix normal des interventions chirurgicales, etc. Si l'on multiplie ce taux par le nombre moyen des visites ou des opérations, on obtiendra approximativement le revenu indiciaire des intéressés ».

Art. 40 : « Le quatrième indice est le nombre d'ouvriers habituellement employés. Le nombre d'ouvriers pourra être pris en considération spécialement pour les industriels (fa-

bricants, manufacturiers, etc.). Au vu des déclarations des années écoulées ou des bilans des sociétés, on recherchera quel est, en moyenne et par nature d'industrie, le bénéfice par ouvrier qui pourrait être appliqué en 1313, à défaut d'autres indications plus probantes, pour fixer les revenus des intéressés.

Art. 41 : « Le cinquième indice est la force motrice utilisée ; le bénéfice net correspondant au HP sera recherché comme il est indiqué au numéro qui précède.

Art. 42 : « Le sixième indice est le montant des traitements et des salaires payés aux employés et ouvriers.

« Les commissions doivent rechercher quel est, par 1.000 Rials de traitements ou de salaires payés, le bénéfice net imposable ; ce renseignement, comme celui visé au n° 40 ci-dessus, peut être obtenu soit à l'aide des déclarations des années antérieures, soit au vu des bilans produits par les sociétés et admis antérieurement par l'agence financière ».

Art. 43 : « Les quantités de matières premières utilisées, ou la valeur des produits obtenus, constituent un septième indice qu'on peut prendre éventuellement en considération, en tenant compte des remarques faisant l'objet des numéros 40 à 42 qui précèdent. Lesdits indices pourront notamment être utilisés pour les distillateurs, les brasseurs, fabricants de vins, etc. soumis à l'accise.

« De même pour les marchands de bestiaux ou de moutons, et pour les bouchers et boulangers, on pourra s'informer auprès des municipalités du nombre des têtes de bétail vendues ou achetées, des quantités de farine employées ou des quantités de viandes débitées, etc. ».

Art. 44 : « Un huitième indice est le montant total des recettes. Ce montant peut être déclaré facilement, même

par ceux qui n'ont pas de comptabilité régulière ; ils tiennent, en effet, un agenda de leurs recettes jour par jour.

« Pour les établissements d'assurance, le montant total des primes encaissées pendant l'année sera un élément déterminant. S'il s'agit, par exemple, d'une société étrangère qui, d'après son bilan général et ses comptes, a encaissé 10 millions de primes et réalisé un bénéfice d'un million, il sera permis de supposer que, si elle a reçu en Iran 500.000 Rials de primes, elle a pu y obtenir un bénéfice de 50.000 Rials ».

Art. 45 : « Les commissions ont le choix des indices pour chaque profession, et il suffit de déterminer cet indice et le taux de bénéfice net y applicable ; mais l'art. 3 du règlement susvisé précise que les revenus, obtenus par l'application de l'un des indices, peuvent être contrôlés, inspectés et rectifiés par les autres indices ; parmi les résultats obtenus par l'application des divers indices, c'est le résultat le plus élevé qui doit servir de base à l'impôt, à moins que la commission n'en décide autrement.

Ainsi, un commerçant qui déclare un montant de transactions de 200.000 Rials, serait supposé avoir réalisé un bénéfice net de 16.000 Rials, si la commission a fixé à 8 % le taux de bénéfice moyen applicable au commerce exploité par l'intéressé ; mais si ce dernier occupe un immeuble privé et dispose, en outre, de magasins dont la valeur locative totale atteint par an 5.000 Rials, ce qui permet de supposer un revenu net cinq fois plus élevé, ce commerçant pourra être imposé sur 25.000 Rials (5^e catégorie, impôt 300 Rials, au lieu de 6^e catégorie, impôt 150 Rials).

Art. 46 : « L'Administration désire recevoir, au début de chaque année et, pour la première fois, au début d'Ordibehchte 1313, un tableau indiquant, pour chacune des loca-

lités de l'Agence, d'une part, les indices et les éléments arrêtés par la Commission fiscale et, d'autre part, le montant du revenu net adopté pour chacun de ces indices ou éléments ».

Art. 47 : « Lorsque les indices et les taux moyens de revenus nets arrêtés pour une localité peuvent être appliqués à d'autres villes ou quartiers, il importe de le signaler ».

La déclaration des contribuables et la taxation d'office.

Avant le 15 Khordad de chaque année, conformément à l'art. 18 de la loi, les contribuables visés à l'art. 12 sont tenus de remettre, à l'agent financier de leur ressort, une déclaration mentionnant tous les renseignements nécessaires pour l'application de la loi et des règlements y relatifs ; ils doivent, en même temps, acquitter l'impôt correspondant aux revenus déclarés. A noter que la quittance est délivrée sous réserve de révision éventuelle.

Suivant l'art. 49 de l'instruction du 4 Farvardine 1313 : « Dès réception de la déclaration d'un contribuable, l'agent financier examine sommairement si les indices déclarés semblent exacts et si, en y appliquant le pourcentage fixé par la commission fiscale pour la profession à laquelle appartient l'intéressé, on obtient un revenu correspondant approximativement au revenu de l'intéressé ; si le redevable n'a pas mentionné les indices applicables en ce qui le concerne, il doit être invité à combler cette lacune de manière à permettre la perception de l'impôt correspondant à la déclaration ».

Art. 50 : « Au fur et à mesure de l'examen approfondi ultérieur des déclarations, l'agent financier s'assure que, pour les professions dont l'exercice est subordonné à la levée d'un permis (commerçants et médecins), ce document

a été levé et payé ; il compare ensuite les déclarations des redevables exerçant la même profession (avocats, médecins, hôteliers, boutiquiers, etc.), de manière à se rendre compte du degré de leur sincérité.

« S'il constate, par exemple, que deux médecins de réputation identique, et dont les honoraires par visite et l'importance de la clientèle sont les mêmes, ont déclaré l'un 25.000 Rials d'honoraires, l'autre 48.000, il s'entoure des renseignements nécessaires pour former son opinion quant aux revenus probables du premier ; si ces renseignements confirment ses soupçons et l'amènent à estimer à 55.000 Rials les honoraires de ce praticien, il doit se conformer aux dispositions des articles 19 et 20 de la loi, pour provoquer la rectification de l'imposition ».

Suivant l'art. 21 de la loi, lorsque des redevables s'abstiennent de remettre, dans le délai légal, la déclaration permettant la détermination de leurs impôts ou de ceux dont ils sont responsables, ils seront taxés d'office par l'agence financière selon les indices et preuves ; sauf dans le cas où le contribuable justifie la non présentation de sa déclaration, et si l'agence financière reconnaît cette excuse plausible.

Suivant l'art. 61 de l'instruction, le recours contre toute taxation d'office est ouvert devant la commission, ou même devant le tribunal financier si cette taxation est supérieure à 5.000 Rials ; dans le dernier cas, l'intéressé est tenu de consigner au préalable le montant de la somme en litige. Mais, en aucun cas, l'introduction d'un recours n'empêchera l'application des amendes et de l'intérêt de retard ».

Les sanctions.

L'art. 23 de la loi autorise le conseil des ministres à pres-

crire des amendes pour les contrevenants aux dispositions légales et aux règlements d'exécution, qui peuvent atteindre le double de l'impôt non payé. Le conseil, dans sa séance du 28 Esfand 1312, décida les peines suivantes :

Art. 1^{er} : Une amende égale à la moitié de l'impôt applicable sera perçue dans les cas suivants :

1° absence de comptabilité spéciale à tenir par les sociétés étrangères, conformément à l'art. 5 de la loi ;

2° non remise par les sociétés iraniennes ou étrangères, dans le délai prévu par l'art. 8 de la loi, de la copie de leurs derniers bilan et compte de profits et pertes ;

3° absence de retenue de l'impôt applicable aux traitements, conformément à l'art. 11 de la loi ;

4° non remise, dans le délai légal prescrit par l'art. 18 de la loi, de la déclaration annuelle, par les contribuables visés à l'art. 12 de la loi.

Art. 2 : Au cas où les personnes visées aux articles 13 et 14 de la loi n'auraient pas levé un permis avant l'exercice de leur profession, elles seront passibles d'une amende égale à la moitié du droit de permis.

Art. 3 : Dans les cas suivants, l'amende sera égale à la somme qui aurait dû être payée légalement, et qui ne l'a pas été pour les motifs suivants :

1° remise d'une déclaration incomplète, ou contraire à la réalité, en vue d'éluder l'impôt ;

2°

Art. 4 : Une amende égale au montant de l'impôt applicable sera appliquée à toute firme étrangère qui aurait refusé de verser un cautionnement suffisant, ou de faire agréer, ou de remplacer un représentant responsable, dans le délai prescrit, conformément aux dispositions de l'art. 6

du règlement du Ministère des Finances approuvé en date du 7 Esfand 1312.

Art. 5 : Au cas où les administrations et établissements visés à l'art. 11 de la loi n'auraient pas remis la liste nominative de leur personnel assujetti à l'impôt, l'amende applicable sera de 50 Rials pour chaque cas d'infraction.

Art. 6 : Les amendes indiquées ci-dessus sont doublées ou triplées respectivement en cas de seconde et de troisième infraction dans les trois ans ; toutefois, elles ne peuvent, en aucun cas, dépasser le double de l'impôt non payé.

L'art. 17 de la loi dit : une ou plusieurs commissions, nommées commissions de distinction, seront constituées dans chaque circonscription financière, en vue de fixer, dans chaque localité, le revenu net moyen qui correspond aux indices et éléments, et ensuite de régler les différends existant entre les contribuables et l'agent financier.

La composition de la commission.

En vertu de l'art. 4 du règlement approuvé par la commission des finances de la Chambre, la commission de distinction doit comprendre un représentant du gouverneur, un représentant des finances, un des chefs des autres services gouvernementaux existant dans la localité à choisir par les deux premières personnes, deux représentants des contribuables. A cette fin, les contribuables sont classés dans quatre catégories : les commerçants, les médecins, les avocats, les autres contribuables. Chaque catégorie aura deux représentants et deux suppléants.

Pour la détermination de l'impôt de chaque catégorie, et pour le règlement des différends avec l'agence financière, les représentants de ladite catégorie participeront aux travaux de la commission.

Les représentants des commerçants seront choisis par la chambre de commerce locale et, à son défaut, par le conseil municipal local et, à défaut de celui-ci par les commerçants.

Les représentants des médecins seront choisis par les médecins et ceux des avocats par les avocats.

Dans les localités où chacune des catégories de commerçants, médecins ou avocats comprend moins de cinq personnes, leurs représentants seront choisis par le conseil municipal local ou, à son défaut, par le gouverneur.

Les représentants des autres contribuables seront choisis par le conseil municipal et, à son défaut, par le gouverneur, parmi les notabilités locales.

Le mode de désignation des membres.

Quant au mode de désignation des membres de la commission, il est déterminé par le règlement du 9 Farvardine 1313 du Ministère des Finances, dont voici les articles y relatifs :

Art. 1^{er} : Au début de chaque année, et pour la première fois en Farvardine 1313, le gouverneur et l'agent financier désigneront, chacun en ce qui le concerne, leur représentant à la commission de distinction établie par l'art. 17 de la loi du 29 Aban 1312, et dont la composition est déterminée par l'art. 4 du règlement approuvé par la Commission des finances du Madjless en date du 6 Esfand 1312 ; ils se mettront d'accord pour désigner aussi, comme membre de cette commission, l'un des chefs des services gouvernementaux existant dans la circonscription de l'agence financière.

En cas de différend quant au choix de ce membre, l'agent financier soumettra dans un rapport, son propre avis et l'avis du gouverneur au Ministère des Finances pour décision.

Art. 2 : En vue de désigner les représentants des diverses catégories de contribuables (commerçants, médecins, avocats, autres contribuables) le gouverneur procédera de la manière suivante :

a) Pour la désignation du représentant des commerçants, la chambre de commerce locale et, à son défaut, le conseil municipal de la même localité, sera invitée à choisir et à présenter les deux représentants effectifs et les deux représentants suppléants des commerçants de la localité.

Dans les localités où il n'y a pas de chambre de commerce ni de conseil municipal, le gouverneur réunira à son domicile, un jour déterminé, un certain nombre de commerçants notables de la localité et, après les avoir informés des dispositions de la loi et du règlement relatifs à l'impôt sur les revenus qui les concernent, il les invitera à choisir deux représentants effectifs et deux suppléants ; l'élection aura lieu, si possible, au cours de cette même séance, au scrutin secret. Au cas où cette élection ne serait pas opportune à la première séance, un nombre suffisant des invités n'y étant pas présents, l'invitation sera renouvelée et l'élection aura lieu dans cette dernière séance, quelle que soit la situation.

b) Ce dernier procédé, précisé en ce qui concerne la désignation des représentants des commerçants, sera également suivi pour désigner les représentants des médecins et des avocats.

c) Les représentants des autres contribuables seront désignés par le conseil municipal et, à son défaut, par le gouverneur, suivant ledit dernier procédé prévu pour le choix des représentants des commerçants.

Remarque : Pour la désignation des représentants de chaque catégorie, les contribuables de ladite catégorie seront in-

vités ; s'il s'agit de désigner les représentants des autres contribuables, on invitera les notabilités locales.

Art. 3 : Le délai pendant lequel la chambre de commerce ou le conseil municipal doit procéder à la désignation des représentants des catégories prérappelées, ne doit pas excéder deux semaines à dater de la réception de la notification faite par le gouverneur ; un second délai de deux semaines pourrait être accordé dans le cas où, pour des motifs plausibles, ledit délai ne suffirait pas ; si la désignation et la présentation des représentants n'a pas lieu nonobstant ce dernier délai accordé, le gouverneur désignera d'office les représentants de la catégorie dont il s'agit.

Art. 4 : L'acte de nomination de chaque membre sera émis et signé par le gouverneur, et délivré à l'intéressé.

Il y a lieu de noter que le mandat des représentants est pour une année, ils peuvent être révoqués :

1° en cas de condamnation par les tribunaux de droit commun, pour un délit ;

2° en cas de faillite ;

3° en cas d'absence non justifiée pendant deux séances.

Après la révocation, la démission ou décès, les membres sont remplacés par un suppléant.

Le fonctionnement de la commission.

La commission se réunit, conformément à l'art. 10 du règlement du 9 Farvardine 1313, au fur et à mesure que des litiges sont déférés à son examen, sur convocation écrite du président.

La présidence de la commission de distinction, dit l'art. 7 dudit règlement, sera exercée par le représentant du gouverneur et, en son absence, par le représentant des Finances ;

le délégué de l'agent financier assumera, dans tous les cas, les fonctions de rapporteur.

Un employé du service de l'impôt sur les revenus remplit l'office de secrétaire, sans voix délibérative ; il doit tenir un registre des procès-verbaux des délibérations et indiquer, pour chaque affaire, les éléments du différend, le montant de l'impôt contesté, ainsi que le résultat du vote. Chacun des membres a le droit de vote ; les décisions de la commission sont prises à la majorité des voix.

Les délégués des contribuables, conformément à l'art. 9 du règlement du 9 Farvardine 1313, ne peuvent participer aux travaux de la commission qu'en ce qui concerne la catégorie de contribuables qu'ils représentent. Les décisions prises en l'absence des contribuables, régulièrement convoqués, sont valables, mais leur absence, motivée ou non, doit être actée au procès-verbal de la séance.

Si, dans un cas particulier, la commission juge nécessaire, en vertu de l'art. 3 du règlement du 6 Esfand 1312 de la commission des finances de la chambre, d'adopter pour un contribuable un montant de revenu inférieur au chiffre le plus élevé résultant de l'application des indices, sa décision, dûment motivée, doit être actée au procès-verbal.

Suivant l'art. 11 du règlement du 9 Farvardine 1313 du Ministère des Finances, la commission notifie ses décisions aux contribuables intéressés au moyen d'une lettre, signée par le président et le secrétaire. Il doit être accusé réception de cette notification. Les décisions de la commission sont immédiatement communiquées à l'agent financier que la chose concerne.

Art. 12 : Si, à raison de l'importance ou de l'étendue de la circonscription d'une agence financière, il est jugé utile d'y créer plusieurs commissions, l'agent financier, après en

avoir conféré avec le gouverneur, soumet des propositions au Ministère des Finances.

Les attributions.

Les commissions de distinction, d'après l'art 17 de la loi, ont deux sortes d'attributions :

1° Elles doivent fixer, dans chaque localité, le revenu net moyen qui correspond aux indices et éléments ;

2° Elles doivent régler les différends entre l'agent financier et les contribuables.

En ce qui concerne leur première tâche, nous dit l'art. 36 de l'instruction du 4 Farvardine 1313 : « A cet effet, au début de chaque année, et pour la première fois dès leur constitution, les commissions doivent se réunir en séance plénière, pour rechercher et déterminer, au vu de la documentation qui leur sera fournie par l'agence financière, ainsi que des renseignements dont disposent leurs membres, et en tenant compte aussi de leur expérience personnelle, le montant des revenus qui correspond, par localité ou quartier, et pour chaque profession, à l'un des indices ou éléments visés au n° 29, et le coefficient qui devra être appliqué à ces éléments pour le calcul des revenus imposables.

Quant à leur deuxième attribution, suivant l'art. 19 de la loi : au cas où l'agent financier considérerait l'impôt déclaré comme inexact, il informera, de son avis motivé écrit, la commission fiscale ; celle-ci notifiera au contribuable l'avis de l'agent financier, si elle partage cet avis, ou le montant qu'elle-même aura fixé, avec les motifs de cette évaluation, dans le cas où elle estime que l'impôt doit être supérieur à celui déclaré et inférieur à celui déterminé par l'agent financier ; dans cette notification, elle notifiera au contribuable qu'il peut éventuellement remettre à la com-

mission, dans un délai de vingt jours, sa protestation appuyée par des justifications. Si le contribuable accepte formellement l'impôt fixé par la commission, ou s'abstient de protester dans le susdit délai de vingt jours, l'impôt communiqué deviendra définitivement exigible, sauf en cas d'erreur de calcul.

Suivant l'art. 53 de l'instruction, par contre, lorsque le contribuable conteste, dans ledit délai, le montant de l'impôt qui lui a été notifié, le litige sera soumis à la commission de distinction. Celle-ci vérifiera et jugera le cas soumis.

Art. 54 : « La commission a le droit d'entendre des tiers et de réclamer aux contribuables intéressés tous renseignements écrits ou verbaux qu'elle jugerait nécessaires pour la détermination de l'impôt en cause ; toutefois, elle ne peut, pas plus que l'agent financier, examiner les registres ou documents commerciaux, à moins que le contribuable n'en exprime la demande pour établir l'exactitude de sa déclaration ou le fondement de sa réclamation ».

Art. 55 : « La décision de la commission sera définitive et exécutoire après avoir été communiquée aux deux autres parties, sauf pour les contestations portant sur un montant d'impôt supérieur à 5.000 Rials.

Art. 56 : « Dès qu'une décision définitive de la commission lui est communiquée, l'agent financier doit exiger le paiement des dites impositions ».

Art. 57 : « Pour les contestations portant sur un montant d'impôt de plus de 5.000 Rials, les décisions des commissions peuvent faire l'objet d'un recours devant la section de révision du tribunal des finances, dans le délai d'un mois à dater de la communication de la décision. Ce recours peut être exercé par l'intéressé ou l'agent financier. Il doit

être adressé, par écrit, au tribunal précité, qui en accuse réception ».

Art. 58 : « Lorsque le recours est introduit par le contribuable, celui-ci est tenu de consigner, au préalable, à la caisse des finances, la somme en litige. Ces consignations doivent être effectuées à l'agence financière du domicile fiscal du redevable ; elles sont portées en recette et donnent lieu à l'émission d'une quittance qui doit être produite au tribunal des finances, à l'appui du recours ».

Art. 59 : « Le tribunal des finances a été prié de notifier à l'agence financière compétente, au fur et à mesure de la réception, tous les recours introduits par des contribuables contre les décisions des commissions, et portant sur un montant d'impôt de plus de 5.000 Rials ».

CHAPITRE VI

L'impôt sur le revenu.

Nos impôts cédulaires, qui viennent d'être étudiés au cours du précédent chapitre, furent de courte durée ; treize mois à peine après leur création, la loi du 24 Azar 1313, sous le nom de loi d'amendement de l'impôt sur les revenus, établit un impôt sur le revenu. Au début des commentaires que l'administration donne de cette législation nouvelle, elle écrit ce qui suit : « La loi du 24 Azar 1313, qui amende la législation relative à l'impôt sur les revenus, maintient les principes qui sont à la base de la loi du 29 Aban 1312 ; elle ne modifie ni les modalités d'imposition, ni la compétence des commissions de distinction, ni les droits et les devoirs des contribuables.

« Elle unifie simplement les taux, prévoit la taxation sur le total des revenus nets des assujettis et, en abaissant le minimum exonéré de 5.000 Rials à 2.400 Rials, elle a augmenté le nombre des redevables ».

Au commentaire très précis de l'administration que nous venons de reproduire, et pour mettre mieux en relief les différences qui s'accusent entre ces deux législations successives, il paraît intéressant d'ajouter quelques observations qui porteront essentiellement sur la totalisation des revenus nets, sur le calcul du minimum non imposable et sur l'unification des tarifs.

Avec l'impôt sur les revenus, un médecin qui faisait de la clientèle et qui était, en même temps, au service d'une administration publique, payait deux impôts, avec deux ta-

rifs distincts, le premier au titre de la cédula des bénéfices des professions non commerciales, le second au titre de la cédula des traitements et salaires. Au contraire, avec l'impôt sur le revenu, ce médecin n'acquittera plus qu'un seul impôt basé sur le montant total de ses deux branches de revenus.

D'autre part, le minimum exonéré est abaissé de 5.000 à 2.400 Rials. Or, dans le système des impôts cédulaires, la déduction du minimum jouait pour chaque cédula intéressée, et si en conséquence le contribuable était taxé au titre de plusieurs cellules, les chiffres à déduire s'additionnaient en vue de la détermination du revenu imposable. Au contraire, avec l'impôt sur le revenu, le minimum exonéré, qui est d'ailleurs sensiblement réduit, ne vient en déduction qu'une seule fois par rapport au montant total des revenus nets. Le nombre des redevables s'en trouve considérablement augmenté.

Enfin, l'unification des tarifs, qui est un des traits caractéristiques de cette fiscalité nouvelle, motive des critiques assez sérieuses. Ces tarifs sont ainsi fixés par l'article 1^{er} :

de 2.400 à 5.000 Rials : 1 % sur le total ;

de 5.001 à 10.000 » : 1 1/2 % »

de 10.001 à 20.000 » : 2 % »

de 20.001 à 30.000 » : 3 % »

de 30.001 à 50.000 » : 3 1/2 % »

de 50.001 et plus : 4 % sur le total.

C'est donc au montant total des revenus du contribuable que les taux s'appliquent d'une manière uniforme. Tous les revenus, quelle qu'en soit l'origine, se trouvent situés sur un même plan. Ceux du travail sont traités de même façon que ceux du capital. Autrement dit, le principe de la discrimination des revenus, qui était à la base du système des im-

pôts cédulaires, est abandonné par le législateur. Ce n'est d'ailleurs pas d'un assentiment unanime que cette conception fut adoptée par la Chambre. Le député M. Tabatabaï Diba objectait, au nom de la justice fiscale, qu'une différence de traitement s'imposait entre les revenus du capital et du travail. Le Ministre des Finances, tout en reconnaissant la légitimité de cette solution qui est en vigueur dans les autres pays, répondit qu'il préférerait l'unification des taux pour cette seule raison qu'en pratique, elle engendrerait moins de difficultés et moins d'ennuis tant aux redevables qu'aux agents financiers.

L'argument ministériel de la simplicité n'est certes pas sans valeur. Cependant, la véritable difficulté, en la matière, ce n'est pas, à notre sens, l'application du tarif, mais la détermination du montant du revenu imposable, où les considérations d'équité doivent jouer le rôle principal. Pour le moment, les tarifs étant plutôt légers, les défauts du système adopté sont peu apparents. En serait-il de même le jour où des nécessités budgétaires exigeraient un ensemble de tarifs plus élevés. Pour dire toute notre pensée, nous croyons qu'il eût été préférable de conserver les cédules en vue de procéder à la discrimination des revenus, et de faire de l'impôt sur le revenu un impôt de superposition, où la notion de personnalité se fût mieux affirmée, et avec une progressivité suffisante pour donner toutes satisfactions équitables aux assujettis.

D'après la remarque 1 de l'art. 1^{er} de la loi (1) : « L'impôt des professionnels dont les revenus nets annuels varient de 2.400 à 3.600 Rials, sera déterminé forfaitairement ».

(1) Cette remarque n'existe pas dans le projet du gouvernement ; elle y a été ajoutée comme suite à la proposition du député Docteur Taheri à la commission des finances de la Chambre.

L'art. 1^{er} du règlement de la commission des finances de la Chambre approuvé le 17 Farvardine 1314, relatif à l'exécution de l'art. 1^{er} de la loi, dispose : « Les marchands et les professionnels dont les revenus nets annuels varient de 2.400 à 3.600 Rials paieront forfaitairement, chaque année, 26 Rials à titre d'impôt sur le revenu.

« Les contribuables susvisés sont dispensés de remettre une déclaration annuelle ; mais ils doivent payer, jusqu'au 15 Khordad de chaque année, à l'agence financière de leur résidence, l'impôt de 26 Rials, et lever le permis.

« L'agence financière pourra percevoir l'impôt par termes.

« Si lesdits contribuables paient la totalité de leur impôt jusqu'à la fin de l'année, ils seront exempts du paiement de l'amende de contravention et de l'intérêt de retard.

« Remarque : Les redevables qui tombent sous l'application du présent article et qui n'auraient pas levé le permis avant le 15 Khordad, seront cotisés d'office par les finances conformément à l'art. 21 de la loi du 29 Aban 1312 ».

Suivant l'art. 3 de l'instruction du 2 Ordibehechte 1314 : « Afin d'éviter les discussions inutiles et de prévenir des taxations injustifiées, on doit considérer qu'à priori les catégories de contribuables suivantes ne réalisent pas 2.400 Rials de bénéfices nets par an :

« a) Les marchands ambulants de fruits, *Adjilis*, fruits secs, savon, beurre, bois, étoffes, limonade, lait, crème-glace, noix, *Doughé Kachk*, betteraves cuites, pommes de terre, *Samanou*, jus de pruneau en tablettes, *Khoroussé ghandi*, sorbets et autres denrées analogues.

« b) Ceux qui transportent la terre, la pierre et autres matériaux de construction au moyen d'ânes, à la condition qu'ils n'aient pas plus de 6 ânes ; les âniers qui ont de 7 à 10 ânes paieront seulement l'impôt forfaitaire de 26 Rials.

« c) Les charretiers qui n'ont qu'une charrette ; ceux qui ont deux charrettes paieront l'impôt forfaitaire de 26 Rials.

« d) Les maçons, les *Naveh Kechs* et aides-maçons.

« e) Les chameliers, à condition que le nombre de chameaux ne dépasse pas 7 ; les chameliers ayant de 7 à 14 chameaux paieront l'impôt forfaitaire de 26 Rials.

« Les portefaix, s'ils ne sont pas au service des administrations gouvernementales et des établissements municipaux.

« Les portefaix qui sont au service des administrations gouvernementales ou des établissements municipaux seront traités comme les rémunérés.

« Sont exclus du bénéfice de la taxe forfaitaire, les employés publics ou privés et, en général, les personnes rémunérées par un tiers dont les revenus annuels varient entre 2.400 et 3.600 Rials, l'impôt devant être retenu mensuellement à la source sur les appointements des intéressés, conformément aux dispositions de l'art. 11 de la loi du 29 Aban 1312 ».

D'après l'art. 2 du règlement du 18 Farvardine 1314 : « Les personnes qui sont tenues de lever un permis, en vertu de la remarque-1 de l'art. 1 de la loi du 24 Azar 1313, doivent lever leur permis avant le 15 Khordad de chaque année. Le prix du permis est de un Rial ».

Suivant l'art. 5 de l'instruction du 2 Ordibehechte 1314 : « Toute personne qui effectue des transactions commerciales, opérations industrielles ou commerciales, est tenue de lever un permis avant le 15 Khordad de chaque année, sauf dans le cas où ses revenus nets annuels sont inférieurs à 2.400 Rials.

« Les contribuables susvisés sont dispensés de la remise d'une déclaration, si leurs revenus sont de 2.400 à 3.600 Rials, mais si leurs revenus dépassent 3.600 Rials, ils sont tenus

de remettre à l'agence financière leur déclaration avant le 15 Khordad.

« Le prix du permis sera reçu au moment de la remise de leur déclaration ou à l'occasion de leur cotisation d'office ».

L'art. 6 de ladite instruction dit : « Les agences financières devront procéder au recensement systématique des nouveaux contribuables, c'est-à-dire des personnes dont les revenus présumés varient entre 2.400 et 5.000 Rials.

« Dans ce but, elles se serviront des fiches de recensement dressées l'an dernier, de manière à ce que les recherches des agents recenseurs portent avant tout sur la découverte des nouveaux assujettis pour lesquels on aura soin de former immédiatement des fiches indiquant les indices reconnus adéquats pour la détermination forfaitaire des revenus annuels.

En général, ces indices se limiteront à la valeur locative, au montant du salaire journalier et au montant total de la vente pour les petits débiteurs.

Au fur et à mesure des opérations de recensement, les agences financières inscriront les redevables de la taxe forfaitaire dans une liste dressée par ville ou par quartier, et comportant les colonnes suivantes :

- 1° Numéro d'ordre ;
- 2° Nom et prénoms des redevables ;
- 3° Profession ;
- 4° Adresse ;
- 5° Numéro de la carte d'identité ;
- 6° Numéro du permis.

En regard de chacun de ces contribuables, on inscrira les paiements effectués, avec la date et le numéro d'inscription au registre de perception ».

L'art. 7 ajoute : « A l'occasion des opérations de recensement, les agents recenseurs ne manqueront pas de rechercher également les contribuables qui possèdent des domestiques dont le salaire mensuel atteint au moins 200 Rials (cuisiniers, valets, etc.). Ils signaleront les intéressés à l'agence financière, qui fera les démarches nécessaires en vue de recouvrer l'impôt afférent aux salaires payés à ces domestiques.

Il se recommande de demander la liste des ressortissants étrangers de chaque localité à la police locale, et de noter que, généralement, les domestiques des étrangers reçoivent des gages relativement élevés ».

Il faut noter que les exemptions sont les mêmes que sous la loi du 29 Aban 1312. Les indices et preuves ne sont pas modifiés; les contribuables sont taxés suivant leurs revenus présumés résultant de ces indices ; toutefois, s'ils n'ont pas réalisé les bénéfices que la loi suppose, ils n'ont qu'à le prouver devant la commission qui déterminera le revenu imposable. Donc, l'impôt frappe le revenu net en fonction des signes extérieurs, mais avec la faculté pour le contribuable de faire rectifier l'indication des indices par la commission de distinction, sous réserve d'administrer la preuve du bien fondé de sa réclamation.

D'après l'art. 2 de la loi : « Les articles 7, 10, 13, 14, 15 et la dernière phrase de l'art. 8 de la loi du 29 Aban 1312 sont abrogés ». L'abrogation de la dernière phrase de l'art. 8 ne figurait pas dans le projet du gouvernement ; elle a été ajoutée sur la proposition d'un groupe de députés ; en vertu de cette disposition, l'impôt afférent aux revenus des sociétés ne doit jamais être inférieur à ce que représentent les indices.

CONCLUSION

Nous voici parvenus au terme de cette étude consacrée, après un rappel de l'évolution financière de l'Iran, aux réformes fiscales réalisées ces derniers temps, et tout particulièrement à l'impôt sur le revenu. Pour faciliter la compréhension parfaite du sujet, nous avons reproduit intentionnellement un grand nombre de textes, en les accompagnant de commentaires appropriés, et nous avons également pris soin d'illustrer chacun des chapitres de notre thèse de quelques pages d'idées générales, où se marque le sens de cette évolution financière et où s'affirment les principes directeurs de notre législation fiscale contemporaine. Evoquer ici quelques-unes de ces idées maîtresses, auxquelles est intimement lié l'avenir des finances publiques, sera notre conclusion.

Il n'est guère contestable que la création de l'impôt sur les revenus, qui frappe certains bénéfices jusqu'alors non taxés, eut sa répercussion sur le coût de la vie. A notre avis, la hausse générale qui s'est alors manifestée, fut avant tout une conséquence de la dépréciation de la monnaie et de l'augmentation du coefficient de la circulation monétaire. Néanmoins, il est normal que les commerçants et industriels aient augmenté leurs prix de vente pour récupérer, sur les acheteurs, la perte subie correspondante à la contribution versée. Serait-ce une raison suffisante pour regretter cette taxation ? Loin de nous cette pensée, car il en est résulté un stimulant pour l'activité nationale ; or, n'est-ce pas chose essentielle pour la richesse des nations que le facteur « travail » y soit toujours maintenu au coefficient le plus élevé ?

Un des plus sûrs moyens d'atteindre ce résultat, c'est

très certainement de garantir à ce facteur du travail le maximum de justice fiscale, en réalisant au plus juste l'égalité des citoyens devant l'impôt. A cet égard, nous croyons devoir rappeler que l'impôt sur le revenu actuellement en vigueur n'est pas à l'abri de toute critique. Sans doute la loi votée est de texte sobre, de conception claire, d'application facile, et ce sont des mérites qui ne sauraient nous échapper. Néanmoins, abandonner toute discrimination des revenus est tout de même une faute dont la correction s'imposera ; et comme notre évolution est loin d'être terminée, nous avons le ferme espoir qu'un système d'impôts directs mieux aménagés viendra donner plus de satisfaction à l'équité.

Enfin, si nous avons confiance dans ce prochain avenir, c'est que depuis l'avènement de Sa Majesté Pahlavi, l'Iran se trouve doté d'un gouvernement fort, d'un pouvoir central organisé et capable d'assurer le fonctionnement régulier des services publics. Comme nous l'avons indiqué à plusieurs reprises, la perception des impôts donna lieu, sous l'ancien régime, à d'innombrables abus dont les populations eurent grandement à souffrir. A l'heure actuelle, le gouvernement et le législateur essayent à tout prix de mettre fin à ces abus, et ils ont grande chance d'y parvenir, car l'existence d'un pouvoir fort est une garantie de succès.

Vu :

Le Président de la Thèse,
William OUALID.

Vu :

Le Doyen,
Edgar ALLIX,

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
S. CHARLÉTY.

BIBLIOGRAPHIE

- ALLIX (Edgar). — *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*. Paris, 1931.
- ALLIX (Edgar) et LECERCLÉ (Marcel). — *L'impôt sur le revenu : impôts cédulaires et impôt général*, 2 vol. Paris, 1926. 1^{er} supplément 1927. 2^e supplément : *L'impôt sur le revenu depuis 1926*, 1930.
- ANGLES (Marcel). — *La notion fiscale de revenu dans les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu*. Thèse, Paris, 1923.
- BESSON (Emmanuel). — *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu*. Paris, 1927.
- CAILLAUX (Joseph). — *L'impôt sur le revenu*. Paris, 1910.
- CHAYGAN (Ali). — *Essai sur l'histoire du droit public musulman aux premiers siècles de sa formation*. Thèse. Paris, 1934.
- COLIN (Charles-Ambroise). — *La notion du revenu en matière de législation fiscale*. Thèse. Paris, 1924.
- DALLOZ-FRUET (G.). — *Réalité et personnalité dans l'impôt*. Thèse. Paris, 1910.
- DECAZES (Michel). — *La distribution des réserves dans les sociétés par actions et l'impôt sur le revenu*. Thèse. Poitiers, 1924.
- DEMORGNY (G.). — *Essai sur l'administration de la Perse*. Paris, 1913.
- *Les institutions financières en Perse*. Paris, 1915.
- EL-EMARY (Ahmed). — *La conception de l'impôt chez les musulmans*. Thèse. Paris, 1930.
- JÈZE (Gaston). — *Cours de finances publiques, professé à la Faculté de Droit de Paris pendant le deuxième semestre 1934-1935*. Paris, 1935.
- LAVAGNE. — *La question des doubles impositions*. Paris, 1929.
- LAVAL (Jean). — *L'impôt sur le revenu des créances, des dépôts et des cautionnements et la fraude en cette matière*. Thèse. Montpellier, 1925.
- LECERCLÉ (Marcel). — *L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux*. Thèse. Paris, 1922.
- MARCHAL (Jean). — *Le rendement des impôts français sur le revenu avant et depuis la guerre*. Paris, 1933.

- MOCHAR GHADIMY. — *Les finances publiques de la Perse*. Thèse. Paris, 1922.
- MONGES (André). — *Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales*. Thèse, Paris, 1928.
- NAFICY (H.). — *L'impôt et la vie économique et sociale en Perse*. Thèse. Paris, 1924.
- RAVIART (Emile). — *L'impôt cédulaire*. Paris, 1918, 2 vol.
- SOTOUDEH (Hassan). — *L'évolution économique de l'Iran et ses problèmes*. Paris, 1937.
- VINCENT (Georges). — *Les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu*. Paris, 1925.
-

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	7
CHAPITRE I. — La législation fiscale de l'Islam	9
CHAPITRE II. — Le système fiscal de l'Iran à partir des Safarides	22
CHAPITRE III. — Les impôts directs en Iran et la doctrine.	37
CHAPITRE IV. — L'impôt sur les sociétés, le commerce, etc.	53
CHAPITRE V. — L'impôt sur les revenus	59
<i>Section 1.</i> — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	63
<i>Section 2.</i> — L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales	91
<i>Section 3.</i> — L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers	96
<i>Section 4.</i> — L'impôt sur les traitements et salaires.	101
<i>Section 5.</i> — Règles communes à plusieurs cédules ..	104
CHAPITRE VI. — L'impôt sur le revenu	121
CONCLUSION	128
BIBLIOGRAPHIE	130
